

**VAASAN YLIOPISTO**  
**KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA**  
**TALOUSOIKEUS**

Olli-Pekka Tuominen

**HARMAAN TALOUDEN TORJUNTAKEINOT**  
**RAKENNUSALALLA**

Taloustieteiden  
Pro gradu -tutkielma

**VAASA 2015**

<b>SISÄLLYSLUETTELO</b>	<b>SIVU</b>
<b>TIIVISTELMÄ</b>	<b>3</b>
<b>1. JOHDATUS AIHEALUEESEEN</b>	<b>7</b>
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	7
1.2. Tutkimustehtävä	8
1.3. Tutkimuksen rakenne	9
<b>2. HARMAA TALOUS</b>	<b>11</b>
2.1. Määritelmä	11
2.2. Harmaa talous Suomessa	13
2.3. Harmaan talouden ilmenemismuodot rakennusallalla	14
2.3.1. Kuittikauppa	15
2.3.2. Pimeä palkka	16
2.3.3. Lyhyen elinkaaren yhtiöt	18
2.4. Syyt rakennusalan harmaan talouden taustalla	18
2.5. RAKSA-08-hanke	20
2.6. Lain voima	22
<b>3. RAKENNUSALAN TILAAJAVASTUULAKI</b>	<b>25</b>
3.1. Lain taustaa	25
3.2. Määritelmät	26
3.3. Lain tavoite	27
3.3.1. Vaaditut selvitykset sekä sopimuksen rajaus	28
3.3.2. Selvitysvelvollisuuden valvonta, laiminlyönti ja sen seuraukset	32
3.4. Tilaa javastuun tulokset sekä lain tulevaisuus	35
<b>4. RAKENNUSALAN KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVERO</b>	<b>38</b>
4.1. Lain taustaa	38
4.2. Suoran sekä käännety n arvonlisäveron eroavaisuudet	40
4.3. Käänteisen arvonlisäveron toteutumisen ehdot	41
4.4. Lain tavoite	42
4.5. Käännety llä verovelvollisuudella saavutetut tulokset	43
<b>5. RAKENNUSALAN VERONUMERO</b>	<b>46</b>
5.1. Lain taustaa	46
5.2. Lain tavoite	47
5.3. Vaatimukset	49
5.3.1. Tunnistekortti	51
5.3.2. Veronumerorekisteri	53
5.3.3. Veronumero ja henkilötunnus	54



5.4. Sanktiot tehostamassa järjestelmää	55
5.5. Veronumerojärjestelmän aikaansaamia tuloksia	57
<b>6. TIEDONANTOVELVOLLISUUS</b>	<b>60</b>
6.1. Lain taustaa	60
6.2. Mikä on tiedonantovelvollisuus	61
6.2.1. Työntekijätiedot	62
6.2.2. Urakkatiedot	63
6.2.3. Yksityinen ilmoitusvelvollisuus	64
6.3. Sanktiot	65
6.4. Tulokset	66
<b>7. KANSAINVÄLINEN ULOTTUVUUS</b>	<b>69</b>
7.1. Rakennusalan harmaan talouden torjunta muualla	71
7.1.1. Hollanti harmaan talouden torjunnan mallimaana	74
7.1.2. Saksan tehokas sääntely	76
7.1.3. Norjalaisen lainsäädännön keskiössä ulkomaiset työntekijät	78
7.1.4. Ruotsista mallia Suomen käännetylle arvonlisäverojärjestelmälle	80
7.1.5. Iso-Britannian CIS-järjestelmä	82
<b>8. JOHTOPÄÄTÖKSET</b>	<b>85</b>
8.1. Torjuntakeinojen suhde yksilön suojaan	85
8.2. Harmaan talouden torjunnan ongelmista kohti tulevaisuutta	87
<b>LÄHDELUETTELO</b>	<b>91</b>



---

**VAASAN YLIOPISTO****Kauppätieteellinen tiedekunta****Tekijä:** Olli-Pekka Tuominen**Tutkielman nimi:** Harmaan talouden torjuntakeinot rakennusallalla**Ohjaaja:** Sari Hakapää**Tutkinto:** Kauppätieteiden maisteri**Yksikkö:** Talousoikeus**Koulutusohjelma:** Verojuridiikka**Aloitusvuosi:** 2009**Valmistumisvuosi:** 2015 **Sivumäärä:** 107

---

**TIIVISTELMÄ**

Harmaa talous aiheuttaa yhteiskunnassamme monenlaisia lieveilmiöitä ja ongelmia, ja johtaa lopulta julkisten palveluiden rapautumiseen. Harmaata taloutta esiintyy työvoimavaltaisilla aloilla, joista rakennusalaan liittyvät ongelmat näyttäytyvät suurimpina. Harmaalla taloudella tarkoitetaan sinänsä laillisen toiminnan suorittamisesta seuraavien verojen ja muiden lakisääteisten maksujen sekä määräysten kiertämistä taloudellisen hyödyn takia. Seurauksena on verotulojen saamatta jääminen, kilpailuolosuhteiden vääristyminen, ihmisten epäoikeudenmukainen kohtelu ja lopulta veromoraalin heikkeneminen. Nykyisessä taloudellisessa tilanteessa on entistä tärkeämpää pohtia millä tavoin veronkierrollisiin ongelmiin voidaan puuttua.

Tutkielmassa käsitellään harmaata taloutta rakennusallalla sekä sen tyypillisiä ilmenemismuotoja. Harmaan talouden torjuntamuodoista tutkielmaan on valittu viime vuosien keskeisimmät lakiuudistukset: tilaajavastuulaki, käänteinen arvonlisävero, veronumerojärjestelmä sekä tiedonantovelvollisuudet. Tutkielmassa selvitetään lakiuudistuksien käyttöönottoon johtaneita syitä sekä sitä, miksi lakiuudistukset on säädetty juuri tietynlaisiksi laeiksi. Kansallisia uudistuksia verrataan kansainvälisiin uudistuksiin sekä selvitetään millainen vaikutus Euroopan unionilla on kansalliseen lainsäädäntöön. Tutkielma pohjaa lukuisiin valiokuntien mietintöihin ja hallituksen esityksiin. Suurin osa käytetyistä lähteistä on eri viranomaisten tuottamaa tietoa. Näistä Verohallinnon, työ- ja elinkeinoministeriön sekä valtiovarainministeriön tuottama tieto on tärkeässä roolissa. Lisäksi tutkimuksessa on käytetty hyväksi harmaan talouden tutkimiseen erikoistuneiden tutkijoiden tuottamaa materiaalia.

Eri lakiuudistusten voidaan nähdä pureutuneen rakennusalan harmaan talouden lieveilmiöihin kohtalaisen hyvin niistä lähtökohdista joita eri laeille niiden valmisteluissa asetettiin. Muista maista saatujen esimerkkien sekä kansallisen kokemuksen myötä pohdinnassa ovat myös harmaan talouden torjuntaan tulevaisuudessa käytettävät keinot.

---

**AVAINSANAT:** Harmaa talous, rakennusala, tilaajavastuulaki, käänteinen arvonlisävero, veronumerojärjestelmä, tiedonantovelvollisuus



# 1. JOHDATUS AIHEALUEESEEN

## 1.1. Tutkimuskohteen kuvaus

Hyödyn tavoittelun maailmassa ihmiset yrittävät kaikin keinoin maksimoida omaa hyötyään, välillä muiden kustannuksella. Toisinaan ihmisten kekseliäisyys ajaa heitä moraalisesti arveluttavaan suuntaan, jopa rikolliseen toimintaan. Yhtenä tällaisena toimintana voidaan pitää veronkiertoa ja harmaata taloutta. Taistelu veronkiertoa, harmaata taloutta ja laitonta työskentelyä vastaan onkin ollut OECD maiden tärkeimpiä poliittisia päämääriä jo vuosikymmeniä.<sup>1</sup> Suomessa rikollisuuden torjunnassa on perinteisesti keskitytty katurikollisuuden torjuntaan, mutta tiettyjen kohua herättäneiden tapausten<sup>2</sup> johdosta myös talousrikollisuus nousi julkiseen valokeilaan.<sup>3</sup>

Harmaa talous aiheuttaa yhteiskunnassa monenlaisia lieveilmiöitä ja ongelmia, ja johtaa lopulta julkisten palveluiden rapautumiseen<sup>4</sup>. Harmaalla taloudella tarkoitetaan sinänsä laillisen toiminnan suorittamisesta seuraavien verojen ja muiden lakisääteisten maksujen välttämistä taloudellisen hyödyn takia.<sup>5</sup> Laiminlyödyt maksut voivat olla työeläkemaksuja, tuloveroja, arvonnäisäveroja tai muita veroluonteisia seuraamuksia. Lisäksi toiminta voidaan salata viranomaisilta osittain tai kokonaan, esimerkiksi siksi ettei haluta maksaa työntekijöille minimipalkkaa tai ei haluta noudattaa työturvallisuusmääräyksiä.<sup>6</sup> Seurauksena on verotulojen saamatta jääminen, kilpailuolosuhteiden vääristyminen, ihmisten epäoikeudenmukainen kohtelu ja lopulta veromoraalin heikkeneminen.<sup>7</sup>

Eniten harmaata taloutta esiintyy työvoimavaltaisilla aloilla, joista rakennusalaan liittyvät ongelmat näyttäytyvät suurimpina<sup>8</sup>. Tämä oli syy miksi valitsin harmaan talouden tutkimuskohteeksi juuri rakennusalan. Alalta jää vuosittain saamatta 500–600 miljoonan euron edestä verotuloja<sup>9</sup>. Verotulojen hupenemisen myötä yhteiskunta köyhtyy, palvelut rapautuvat, verot nousevat ja nämä vaikuttavat viimekädessä jokaiseen kansalaiseen.

---

<sup>1</sup> Schneider 2012: 4

<sup>2</sup> Alvesalo, Heiskanen, Laukkanen & Virta 2006: 26–28: Epäselvyydet liittyen Helsingin metron rakentamiseen sekä esimerkiksi Valco-Salora-tapaus nostivat harmaan talouden laajan yleisön tietoon, ja näin synnyttivät tarpeen paneutua ongelmaan.

<sup>3</sup> Alvesalo, Heiskanen, Laukkanen & Virta 2006: 26–28

<sup>4</sup> Schneider, Buehn & Montenegro 2011: 14

<sup>5</sup> Harmaantalouden selvitysyksikkö 2012: 4

<sup>6</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16

<sup>7</sup> Harmaantalouden selvitysyksikkö 2013: 3

<sup>8</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 3

<sup>9</sup> Lith 2004: 12 ks. myös Marttinen & Kartano 2011: 6 sekä Tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010 vp



Nykyisessä taloudellisessa tilanteessa on entistä tärkeämpää pohtia millä tavoin veronkierrollisiin ongelmiin voidaan puuttua. Saamatta jääneiden verotulojen lisäksi rakennusalan harmaa talous saattaa johtaa ihmisten eriarvoiseen, jopa moraalittomaan kohteluun, tilanteissa joissa yritykset eivät noudata työturvallisuusmääräyksiä tai maksa minimipalkkoja.<sup>10</sup>

Miten harmaan talouden ongelmia torjutaan? Yhtä oikeaa vastausta ei ole. Valtiovalta on tehnyt monia konkreettisia toimia torjuakseen rakennusalan harmaata taloutta. Rakennusosalalle on mm. säädetty käännetyistä arvonlisäverovelvollisuudesta<sup>11</sup>, veronumerojärjestelmästä, ilmoitusvelvollisuudesta sekä tilaajavastuulaista ja siihen liittyvästä verovelkarekisteristä.<sup>12</sup>

Kaikkien edellä mainittujen uudistusten odotetaan toimivan harmaan talouden torjunnassa lisäten harmaan talouden toimijan kiinnijäämisriskiä<sup>13</sup>. Harmaan talouden katvealueita selvittänyt tarkastusvaliokunta on kannanotossaan todennut harmaan talouden loukkaavaan laajaa joukkoa oikeusvaltion perimmäisiä oikeushyviä, ja näin ollen sillä on laaja yhteiskunnallinen merkitys. Siksi harmaan talouden torjunta edellyttää laajaa toimenpideohjelmaa. Yksittäiset toimet eivät riitä. Harmaa talous myös muuttaa jatkuvasti muotoaan. Lainsäädännön muutoksiin ja niiden synnyttämiin vaikutuksiin on paneuduttava ennalta, jotta kyetään mahdollisimman tehokkaasti ennalta ehkäisemään lain synnyttämien porsaanreikien hyväksikäyttö.<sup>14</sup> Tämän vuoksi on mielestäni varsin luonnollista tutkia kaikkia viimeaikaisia merkittäviä lakiuudituksia sekä suunnata katse osittain myös tulevaisuuteen.

## 1.2. Tutkimustehtävä

Tutkimuksessa on tarkoitus ensinnäkin selvittää mitä rakennusalan tilaajavastuulaki, käänteinen arvonlisäverojärjestelmä, veronumerojärjestelmä sekä tiedonantovelvollisuus tarkoittavat. Tutkin miksi lakiuudistukset ovat rakennusosalalla otettu käyttöön ja miksi ne ovat säädetty juuri sellaiseksi kuin ne ovat. Lisäksi selvitän, mikä vaikutus Euroopan unionilla on kansalliseen lainsäädäntöön sekä etsin tarkastelussa oleville laki-

<sup>10</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 3 ks. myös Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16

<sup>11</sup> Äärilä & Nyrhinen 2013: 332–333 ks. myös Auranen & Tannila 2012 sekä HE 41/2010

<sup>12</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 12–14

<sup>13</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös 2012: 1–9 ks. myös Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 12–16

<sup>14</sup> TrVM 9/2010 vp: 3–5

uudistuksille kansainvälisiä yhtymäkohtia käyttäen esimerkkinä muiden Eurooppalaisten maiden järjestelmiä.

Kysymykset miksi, ja millä tavoin määrittävät koko tutkielmaa. Paneudun työssäni siihen, miksi rakennusalan harmaan talouden ongelmiin päätettiin puuttua juuri lainsäädännön keinoin. Tämä on tutkielmani tutkimustehtävä. Selvitän myös niitä perusteita, jotka ohjasivat tarkastuksen keskiössä olevia uudistuksia omanlaiseensa suuntaan. Tutkin minkälaisia konkreettisia asioita lakiuudistuksilla haluttiin saada aikaan sekä sitä, mitä laeilla on jo tähän mennessä saavutettu.

Lähtökohtaisesti tutkimukseni on oikeusdogmaattinen, sillä pohjaan työni lainkirjaan. Käytännössä tutkin tällöin sitä, miten lakiuudistuksia tulkitaan käytännössä, eli minkälainen on lakien sisältö ja miten niitä tulkitaan. Toisena oikeusdogmaattisena piirteenä on lakien systematisointi jolloin tutkin, miten lait on järjestetty kokonaisuudeksi, sekä millaisia yhtymäkohtia niillä on muihin lakeihin.<sup>15</sup> Toisaalta tutkimuksessani voidaan nähdä olevan viitteitä oikeuspoliittisesta tutkimuksesta<sup>16</sup>, sillä tutkin miten lakiuudistuksilla on pyritty vaikuttamaan vallitsevaan tilanteeseen, vaikka en työlläni itse pyrikään vaikuttamaan oikeuspoliittiseen päätöksentekoon tai lainvalmisteluun.

Lähteinäni käytän hyväkseni lukuisia valiokuntien mietintöjä ja hallituksen esityksiä. Suurin osa käyttämistäni lähteistä onkin eri viranomaisten tuottamaa tietoa. Näistä Verohallinnon, työ- ja elinkeinoministeriön sekä valtiovarainministeriön tuottama tieto on tärkeässä roolissa. Lisäksi pohjaan työtäni harmaan talouden tutkimiseen erikoistuneiden tutkijoiden, kuten Lithin ja Hirvosen runsaaseen materiaaliin.

### 1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kahdeksasta pääluvusta. Ensimmäinen luku toimii johdantona aiheeseen. Luku rakentuu tutkimusongelman, käytettävän materiaalin sekä tutkimuksen rakenteen tarkastelun ympärille. Toisessa luvussa tutkin harmaan talouden käsitettä. Luvussa käsitellään rakennusalan harmaan talouden ilmenemismuotoja ja selvitetään syitä harmaan talouden taustalla sekä käydään läpi harmaan talouden valvontaa. Lisäksi luvussa tutkitaan mitä varten oikeusnormit ovat olemassa ja mitä lainsäädännöllä pyritään saavuttamaan.

---

<sup>15</sup> Aarnio 1987: 47–56

<sup>16</sup> Ervasti 2007: 382–388

Kolmas luku aloittaa lakimuutoksia käsittelevän osion. Tässä luvussa tutkitaan tilaaja-vastuulakia. Lakia käsitellään tutkimusongelman näkökulmasta; miksi laki otettiin käyttöön ja mitä sillä pyrittiin saavuttamaan. Osio etenee lain esittelyn sekä taustalla vaikuttavien syiden eräänlaisena vuoropuheluna. Neljäs luku etenee samalla tavalla, mutta siinä tarkastelun keskiössä on rakennusalan käänteinen arvonlisävero. Viidennessä luvussa tarkastellaan rakennusalan uutta veronumerojärjestelmää ja kuudennessa sen kanssa valvontaa tehostavaa erityistä tiedonantovelvollisuutta.

Seitsemännessä luvussa verrataan kansallisia lakiuudistuksia niiden kansainvälisiin esikuviin. Osiossa esitetään esimerkein miten muut maat ovat pyrkineet torjumaan rakennusalaan vaivaavaa harmaata taloutta sekä pohditaan Euroopan unionin vaikutusta. Kahdeksas luku nivoo koko tutkimuksen yhteen. Luvussa pohditaan harmaan talouden torjuntakeinoilla saavutettuja tuloksia, niihin liittyviä ongelmia sekä esitetään korjausehdotuksia. Luvussa tehdään tutkimuksen kannalta olennaiset johtopäätökset.

## 2. HARMAA TALOUS

### 2.1. Määritelmä

Kansan syvien rivien keskuudessa harmaa talous käsitetään esimerkiksi pimeänä palkanmaksuna tehdystä työstä, piraattituotteiden ostoina tai tavaroiden kuititta myymisenä<sup>17</sup>. Harmaan talouden selvitystyöryhmä on määritellyt vuonna 1995 harmaan talouden toiminnaksi, joka on sinänsä laillista, mutta josta ei ole suoritettu kaikkia maksuja tai asiaan kuuluvia veroja. Toiminnalle on leimallista se, että se tapahtuu viranomaisilta salassa, joko osittain tai kokonaan. Lisäksi viranomaisia johdetaan harhaan antamalla toiminnasta väärää tietoa.<sup>18</sup>

Laiminlyödyt maksut voivat olla sosiaalivakuuttamiseen liittyviä työeläke- tai työttömyysvakuutusmaksuja, erilaisia veroja, kuten tuloveroja, arvonlisäveroja ja muita veroluonteisia seuraamuksia sekä eräitä muita maksuja. Verojen maksamatta jättämisellä on kauaskantoisia seurauksia, sillä maksujen ja verojen laiminlyönnin voidaan nähdä lopulta johtavan veromoraalin heikentymiseen.<sup>19</sup>

Harmaa talous ei ole vain verojen ja maksujen laiminlyöntiä. Harmaan talouden harjoittaminen vääristää kilpailuolosuhteita esimerkiksi urakkahintojen alihinnoittelun myötä. Harmaa talous käsittää myös työntekijöiden epäoikeudenmukaisen ja lainvastaisen kohtelun. Yritykset voivat salata toimintansa viranomaisilta, joko osittain tai kokonaan, esimerkiksi siksi etteivät ne halua maksaa työntekijöilleen minimipalkkaa, eivät noudata yleisiä työehtoja tai haluavat välttää työturvallisuusmääräyksiä säästääkseen kustannuksissa. Tällaisen toiminnan voidaan nähdä asettavan koko oikeusjärjestelmän kestävyyskyseenalaiseksi.<sup>20</sup>

Harmaa talous on erotettava ns. mustasta taloudesta, joka määritelmistä riippuen, käsittää laissa kielletyn laittomien tuotteiden tuotannon ja myynnin. Tällaista toimintaa on esimerkiksi laitton savukekauppa ja huumekauppa. Toisaalta useat viranomaiset ovat todenneet harmaan talouden kiinnittyvän yhä tiukemmin kovaan rikollisuuteen. Rikollisen toiminnan pyörittämistä, kuten savukkeiden maahantuontia ja myymistä varten perustetaan ja käytetään sinänsä laillisia peiteyrityksiä, joiden avulla rikollinen toiminta

<sup>17</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3–4

<sup>18</sup> Valtiovarainministeriö 1999: 3

<sup>19</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16 ks. myös Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 3

<sup>20</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 3–6 ks. myös Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16

pyritään peittämään. Rakentamisessa voidaan harmaan urakoinnin avulla esimerkiksi pestä rikollisen toiminnan kautta saatua rahaa.<sup>21</sup>

Harmaa talous voidaan jakaa kansantaloudelliseen ja fiskaaliseen harmaan talouden käsitteeseen<sup>22</sup>. Kansantaloudellisessa merkityksessään harmaa talous on taloudellisesti tuotannollista toimintaa, joka ei ole mukana kansantalouden tilinpidossa. Tämän seurauksena se jää bruttokansantuotelaskelmien ulkopuolelle. Harmaan talouden arvoa mitataan kansantaloudellisessa merkityksessä kansantuotelaskelmista puuttuvana osana. Aiemmin mainittu musta talous voi olla tuotannollista toimintaa, joten se sisältyy kansantaloudelliseen määritelmään. Toisaalta esimerkiksi lahjonta tai pääomasijoituksiin liittyvä veronkierto eivät ole arvoa lisäävää toimintaa, joten ne jäävät määritelmän ulkopuolelle. Fiskaalisen harmaan talouden määritelmän mukaan harmaa talous on sinänsä laillista taloudellista toimintaa, jonka tulo salataan verojen välttämiseksi tai josta viranomaiset eivät tiedä alkuunkaan. Siinä on kyse verotuksen ulkopuolelle jäävien tulojen määrästä. Fiskaalinen harmaan talouden määritelmä jättää ulkopuolelleen mustan talouden, ja on näin ollen kansantaloudellista määritelmää suppeampi. Toisaalta fiskaalinen määritelmä on laajempi, sen ottaessa huomioon esimerkiksi salatut pääomatulot.<sup>23</sup> Suomessa harmaa talous on perinteisesti määritelty fiskaalisen määritelmän mukaisesti<sup>24</sup>.

Suomen lainsäädännössä harmaa talous määriteltiin ensimmäisen kerran harmaan talouden selvitysyksikköä varten säädetyssä laissa<sup>25</sup>:

*Tässä laissa tarkoitetaan:*

*3) harmaalla taloudella organisaation sellaista toimintaa, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksujen taikka tullin perimien maksujen suorittamisen välttämiseksi tai perusteettoman palautuksen saamiseksi.*

(Laki harmaan talouden selvitysyksiköstä 2§)

Tammikuun ensimmäisenä päivänä 2011 voimaan tulleen lain määritelmä kattaa vain organisaation ja yrityksen toimintaan suoranaisesti liittyvät harmaan talouden muodot. Laissa määritelty harmaan talouden määritelmä on näin ollen olennaisesti suppeampi kuin yleisesti mielletty harmaan talouden määritelmä.<sup>26</sup>

<sup>21</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16–19

<sup>22</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3

<sup>23</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16–20

<sup>24</sup> Valtionvarainministeriö 1999: 3 ks. myös Hirvonen, Lith & Walden 2010: 19

<sup>25</sup> Laki Harmaan talouden selvitysyksiköstä 1207/2010

<sup>26</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3

## 2.2. Harmaa talous Suomessa

Harmaan talouden todellista kokonaisarvoa on vaikea arvioida. 1990-luvulla tehtyjen selvitysten mukaan harmaan talouden vuosittainen arvo bruttokansantuotteeseen verrattuna olisi 4–5 prosenttia.<sup>27</sup> Toisaalta esimerkiksi Tilastokeskus on päätenyt aivan toisenlaiseen prosenttiosuuteen. Sen vuonna 2008 tekemän arvion mukaan harmaan talouden arvo bruttokansantuotteesta olisi vain runsaan prosentin.<sup>28</sup> Ero selittyy osittain tutkimuksien lähtökohtien asettelun erilaisuudella. Tilastokeskuksen laskelmien lähtökohtana on bruttokansantuotteesta puuttuva harmaan talouden arvo, muut tutkimukset keskittyvät fiskaaliseen harmaaseen talouteen, eli verotuksen ulkopuolelle jäävään tulonlisäykseen.<sup>29</sup>

Suomen harmaan talouden arvoa ei ole tutkittu pelkästään Suomessa. Kansainvälisesti kenties tunnetuin harmaan talouden tutkija Friedrich Schneider on tutkimuksissaan saanut Suomen harmaan talouden arvoksi bruttokansantuotteeseen suhteutettuna vuosien 1999–2005 välisenä aikana huikeat 15.8–18.1 prosenttia.<sup>30</sup> Harmaan talouden kokonaisarvoa on pyritty selvittämään myös EU-tasolla. Eri menetelmin<sup>31</sup> suoritettuja tutkimuksia on tehty jo 20 vuoden ajan. Niiden tarkoituksena on ollut löytää yhtenäinen harmaan talouden arvon mittaamismenetelmä, jotta eri maiden saamia arvoja pystyttäisiin luotettavasti vertailemaan keskenään. Lopputuloksena on, ettei yhtä oikeaa ja luotettavaa menetelmää harmaan talouden arvon mittaamiselle ole olemassakaan.<sup>32</sup>

Rahaksi muutettuna harmaan talouden arvon vuonna 2008 on Suomessa arvioitu olevan 10–14 miljardin euron kokoluokkaa<sup>33</sup>. Samana vuonna arvioitiin harmaan talouden seurauksena jääneen veroja saamatta vähintään 4–5 miljardin euron edestä<sup>34</sup>. Harmaa talous ja siitä johtuva veronsaantitappio näkyvät suoraan tavallisen kansalaisen arjessa, sillä harmaalla taloudella näyttää olevan suora yhteys veronkorotuksiin ja julkisten palveluiden tason heikentymiseen<sup>35</sup>.

<sup>27</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 2

<sup>28</sup> Tilastokeskus 2008

<sup>29</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 2

<sup>30</sup> Schneider 2007: 20

<sup>31</sup> Kankaanranta & Muttilainen 2010: 37: ”Kansainvälisesti määrää on pyritty arvioimaan esimerkiksi käytössä olevan setelistön määrällä, energiankulutuksella, verotarkastuksissa löydettyillä laiminlyönneillä ja haastattelututkimuksilla.”

<sup>32</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 5–6

<sup>33</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 254

<sup>34</sup> Tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010 vp: 3

<sup>35</sup> Schneider, Buehn & Montenegro 2011: 14

Harmaa talous on erityisesti työvoimavaltaisten alojen ongelma. Tällaisia aloja ovat esimerkiksi rakennusala, majoitus- ja ravitsemusala sekä siivousala. Yhteistä näille aloille on pimeän työvoiman käyttö.<sup>36</sup>

Harmaan talous on 2000-luvulla kansainvälistynyt ja sen aiheuttamat lieveilmiöt ovat kasvaneet erityisesti rakennusosalalla<sup>37</sup>. Rakennusosalalla harmaan talouden arvon on vuosittain arvioitu olevan 500–600 miljoonaa euroa<sup>38</sup>. Vuosien 2008–2011 aikana tehdyissä erityisissä verotarkastuksissa harmaata taloutta havaittiin 30:nessä prosentissa rakennusalan verovalvontakohteista<sup>39</sup>. Talousrikollisuuden ja harmaantalouden valvonta on hankalaa, koska ne ovat ns. piilorikollisuutta. Eri arvioiden mukaan alle 10 prosenttia tapauksista tulee poliisin tietoon.<sup>40</sup> Luku olisi vieläkin pienempi ilman kansalaisten sekä rakentajien omaa valppautta, sillä puolet rakennusalan tarkastuksista tehdään ilmiantojen perusteella<sup>41</sup>.

Suomalaiset työmarkkinat tarvitsevat enenevässä määrin ulkomaista työvoimaa<sup>42</sup>. Rakennusliiton toimitsijoille suunnattujen kyselyjen mukaan työmailla usein esiintyvien ongelmien nähtiin liittyvän nimenomaan ulkomaiseen työvoimaan. Näitä ongelmia olivat henkilötunnisteisiin liittyvät epäselvyydet ja puutteet sekä työsuojelun, työturvallisuuden ja työterveyshuollon laiminlyönnit.<sup>43</sup> Harmaan talouden ongelmien on yleisesti nähty liittyvän siihen ulkomaalaisten työntekijöiden joukkoon, jotka työskentelevät ulkomaisten toimeksiantajien palveluksessa<sup>44</sup>. Näistä ulkomailta Suomeen lähetetyistä työntekijöistä jopa 90 % työskentelee pimeästi<sup>45</sup>.

### 2.3. Harmaan talouden ilmenemismuodot rakennusosalalla

Tyypillisimpiä rakennusalaan kytkeytyviä talousrikoksia ovat kuittikauppa, lyhyen elinkaaren yhtiöt sekä pimeän työvoiman hyväksikäyttö<sup>46</sup>.

<sup>36</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös 2012: 3

<sup>37</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 2

<sup>38</sup> Lith 2004: 12 ks. myös Martinen & Kartano 2011: 6 sekä tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010 vp

<sup>39</sup> Martinen & Kartano 2011: 7 ks. myös Valtioneuvoston periaatepäätös 2012: 3

<sup>40</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös 2012: 2

<sup>41</sup> Lith 2010: 4

<sup>42</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös 2012: 3

<sup>43</sup> Lith 2010: 4, 42–43

<sup>44</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös 2012: 3

<sup>45</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 37 ks. myös Virke 2009

<sup>46</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010 15–16

Rakennusteollisuus RT ry on tehnyt omaa tutkimustaan harmaasta taloudesta rakennus-  
alalla. Vuonna 2009 se kohdensi jäsenyrityksilleen kyselyn, joka koski sitä, miten har-  
maa talous ilmenee rakennus-  
alalla. Eniten vastauksissa esiintunut ilmiö oli pimeän työ-  
voiman käyttö rakennustyömailla. Seuraavaksi yleisimpänä rakennus-  
alaa vaivaavana harmaan talouden ilmenemismuotona nähtiin pimeänä työskentely yksityishenkilöiden  
pienrakennustyömailla. Tavallista oli myös verotettavien tulojen pienentäminen kuitti-  
kaupan avulla. Muut ongelmat liittyivät lähinnä ulkomaalaisiin työntekijöihin, tarkem-  
min sanottuna näiden palkkaukseen ja työehtoihin sekä verotukseen liittyviin ongel-  
miin.<sup>47</sup>

### 2.3.1. Kuittikauppa

Kuittikauppa tarkoittaa tositteiden avulla käytävää kauppaa. Kauppatapahtuman ja siitä  
saatavan kuitin avulla yrityksen kirjaapitoon merkitään tapahtuma, jota ei todellisuudessa  
ole tapahtunut. Järjestelyn avulla peitellään pimeitä palkkoja sekä alennetaan yhtiön  
tulosta, jotta välttyttäisiin erilaisten verojen ja sosiaaliturvamaksujen maksamiselta.<sup>48</sup>  
Äärimmäisenä ilmiönä kuittikauppa liittyy rahanpesuun. Rikollisella toiminnalla saatu  
varallisuus ”pestään puhtaaksi” kierrättämällä se laillisten yritysten kautta kuittien avul-  
la.<sup>49</sup>

Kuittikauppa on rakennus-  
alalle tyypillinen talousrikollisuuden ilmenemismuoto<sup>50</sup>. Suu-  
rimmassa osassa rakennus-  
alan verorikosepäilyistä kuittikauppa on jollain tavalla muka-  
na<sup>51</sup>. Rakennus-  
alalle vuonna 2008 tehdyissä erityisissä verotarkastuksissa vääransisäl-  
ttöisiä kuitteja löytyi 3 738 kappaletta. Kuittien yhteenlaskettu arvo oli lähes 39 miljo-  
onaa euroa.<sup>52</sup> Vääransisältöiset tositteet eivät aina liity kuittikauppaan, vaan ne voivat  
olla esimerkiksi tekaistuja matkalaskuja. Rakennus-  
alan erityisen verovalvontahankkeen,  
RAKSA-08, aikana<sup>53</sup> tehdyissä verotarkastuksissa laajennetun termin mukaisia, vääran-  
sisältöisiä kuitteja löytyi tarkastusajanjaksolla 16 292 kappaletta. Kuittien yhteenlasket-  
tu arvo oli reilut 112 miljoonaa euroa.<sup>54</sup> Tämän perusteella jopa viidennes rakennus-  
alan harmaasta taloudesta muodostuu tekaistuista kuiteista.

<sup>47</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 71

<sup>48</sup> Valtionvarainministeriö 1999: 145

<sup>49</sup> Lehtola & Paksula 1997: 93

<sup>50</sup> Kankaanranta & Muttilainen 2010: 15–16, 41–44

<sup>51</sup> Marttinen & Kartano 2011: 6

<sup>52</sup> Kankaanranta & Muttilainen 2010: 34

<sup>53</sup> Hanke oli aktiivinen vuosina 2008–2012.

<sup>54</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 56



Kuittikauppaa käydään tavaroilla, laitteilla sekä alihankintapalveluilla<sup>55</sup>. Kuittikaupan takia osa arvonlisäveroista ja esimerkiksi työntekijöiden ennakkopidätyksistä jää tilittämättä valtiolle<sup>56</sup>. Aiemmin yritystä pystyi perustellusti epäilemään kuittikaupasta, mikäli yrityksen arvonlisäverolliset myynnit<sup>57</sup> olivat pienemmät kuin ostot<sup>58</sup>, mutta tämä ei enää päde rakennusalaan, jossa otettiin käyttöön käännetty arvonlisäverovelvollisuus<sup>59</sup>.

Kuittikauppa vääristää kilpailua. Tämä johtuu siitä, että kuittikauppaa harjoittava yritys voi saada suurempaa tuloa kuin rehellisesti toimiva yritys. Voitot yrityksen omistaja voi pitää itsellään tai jakaa ne työntekijöilleen parempina palkkoina.<sup>60</sup> Kuitteja myyvän yrityksen ainoa tarkoitus voi olla niiden myynti ja siitä saatava tulo<sup>61</sup>. Tämä on mahdollista, koska taloudellista hyötyä tavoittelevat yritykset ovat valmiita maksamaan kuiteista<sup>62</sup>. Toisaalta kuitteja myyvä yritys voi olla pelkkä välikappale, etenkin tilanteissa, joissa maksun saajana toimii saman omistajan toinen yritys<sup>63</sup>. Lisäksi riski jäädä kuittikaupasta kiinni on tutkija Pekka Lithin mukaan vähäinen<sup>64</sup>. Kiinnijäämisen riskiä voidaan edelleen pienentää, mikäli kuitteja on sopivassa suhteessa liikevaihtoon. Lisäksi kuittikaupan tekninen toteuttaminen on helppoa. Edeltävä seikat tekevät siitä erittäin suosittua harmaan talouden harjoittamismuodon.<sup>65</sup>

### 2.3.2. Pimeä palkka

Edellä mainittu kuittikauppa liittyy läheisesti pimeänä maksettuihin palkkoihin. Pimeillä palkkoilla tarkoitetaan palkkoja, jotka ovat ainakin osittain jääneet merkitsemättä yrityk-

<sup>55</sup> Lith 2004: 3; 14

<sup>56</sup> Lith 2010: 36–37

<sup>57</sup> Suomessa on maksettava arvonlisäveroa tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Tuotetta tai palvelua myydessä myyjä laskuttaa asiakasta summalla, jossa on mukana arvon lisäys ja tilittää valtiolle myynnin arvonlisää vastaavan osuuden verona. Tämän jälkeen myyjä voi vähentää omassa verotuksessaan tuotantopanoksen hankintaan sisältyvän kulun. (Juanto & Saukko 2014: 18, 197–200 ks. myös Arvonlisäverolaki 1§, 102§) Käännetyssä arvonlisäverovelvollisuudessa arvonlisäveron maksaa tuotteen ostaja (Äärilä & Nyrhinen 2013: 332).

<sup>58</sup> Lith 2004: 3; 14

<sup>59</sup> Äärilä & Nyrhinen 2013:332–333

<sup>60</sup> Lith 2010: 36–37

<sup>61</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 17

<sup>62</sup> Valtiovarainministeriö 1999: 145

<sup>63</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 17

<sup>64</sup> Lith 2004: 14

<sup>65</sup> Lith 2010: 36 ks. myös Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 52–63

sen kirjanpitoon. Niistä ei ole myöskään maksettu työntekijän ennakonpidätyksiä, sosiaaliturva- tai työeläkemaksuja.<sup>66</sup>

Pimeä, usein käteisellä tapahtuva palkanmaksu on pääasiassa työvoimavaltaisten alojen ongelma<sup>67</sup>. Eniten pimeää palkanmaksua esiintyy rakennusalalla<sup>68</sup>. 2000-luvulla tehtyjen verotarkastusten perusteella pimeät palkat muodostavat 60 prosenttia rahaksi muutetun harmaan talouden arvosta<sup>69</sup>. Rakennusteollisuus RT ry:n vuoden 2008 kyselyn mukaan pimeän työvoiman ongelmat liittyvät ulkomaisiin työntekijöihin. Pimeitä ulkomaisia työntekijöitä työskenteli joka kuudennella rakennustyömaalla. Kotimaista pimeää työvoimaa ei juurikaan esiintynyt.<sup>70</sup> Tämä selittyy sillä, että ulkomaiselle työntekijälle, työskentelipä tämä laillisesti tai pimeästi, voidaan maksaa pienempää palkkaa kuin pimeälle kotimaiselle työvoimalle<sup>71</sup>.

Myös yksityishenkilöt ovat osa harmaan talouden ongelmaa suostuessaan työskentelemään pimeästi palkkaa maksavissa harmaan talouden yrityksissä<sup>72</sup>. Toisaalta aina syyllisiä pimeän palkan maksamiseen eivät ole harmaata taloutta harjoittavat yritykset vaan tavalliset kansalaiset. Näin on esimerkiksi tilanteissa, joissa yksityishenkilö teettää oman asuntonsa remontin, ja rahaa säästääkseen, maksaa palkan pimeänä. Tilanteen laajuutta ei aiemmin tiedostettu, sillä Verohallinto ei käytännössä koskaan tarkasta yksityisiä talouksia.<sup>73</sup> Tilanteeseen haluttiin muutosta. Se tapahtuikin vuonna 2014, jolloin otettiin käyttöön erityinen ilmoitusvelvollisuus, jossa työn tilaaja ilmoittaa Verohallinnolle kuukausittain aliurakkansa. Laissa on otettu huomioon myös yksityishenkilöiden suorittama pimeä palkanmaksu, sillä ilmoitusvelvollisuus koskee myös yksityishenkilöiden lukuun tapahtuvaa luvanvaraista toimintaa, esimerkiksi omakotitalorakentamista.<sup>74</sup>

---

<sup>66</sup> Lith 2010: 36

<sup>67</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 4

<sup>68</sup> Lith 2004: 12

<sup>69</sup> Lith 2010: 5

<sup>70</sup> Lith 2010: 42–43

<sup>71</sup> Lith 2008: 43

<sup>72</sup> Kankaanranta & Muttilainen 2010: 13

<sup>73</sup> Taloussanomien 2013

<sup>74</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 13

### 2.3.3. Lyhyen elinkaaren yhtiöt

Lyhyen elinkaaren yrityksille tunnusomaista on, että yritys on perustettu lyhyeksi ajaksi jotain tiettyä toimintaa varten. Elinkaaren lyhyyttä ei ole tarkkaan määriteltä, mutta yleensä tällöin tarkoitetaan alle vuodesta muutamaan vuoteen toimivaa yritystä. Yrityksen elinkaaren aikana tietyn toiminnan avulla saadut varat kotiutetaan, mutta verot ja muut maksut jätetään maksamatta.<sup>75</sup> Suurin osa lyhyen elinkaaren yrityksistä toimii rakennusallalla<sup>76</sup>.

Lyhyen elinkaaren yhtiöt ovat usein mukana kuittikaupassa kuitteja myyvänä osapuoleina<sup>77</sup>. Lyhyen elinkaaren yhtiöt voivat myös liittyä niin sanottuun konkurssitehtailuun. Kyseisessä tapahtumassa vanhan yhtiön varallisuus siirretään uuden, vasta perustetun yhtiön nimiin, ja vanhan annetaan ajautua konkurssiin. Konkurssiin menneen yhtiön verot ja velat jätetään yleensä maksamatta.<sup>78</sup> Oli tilanne mikä tahansa, on lyhyen elinkaaren yhtiöiltä lähes mahdotonta saada menetettyjä tuloja takaisin, koska yhtiön toiminta on lopetettu ja varat kätkeyty.<sup>79</sup>

Usein oletetaan harmaan talouden toiminnan keskittyvän vain lyhyen elinkaaren yrityksiin. Tämä ei välttämättä pidä paikkaansa, sillä konkurssiin ajautuneiden tai ajettujen yritysten keskimääräinen elinikä on yli 6 vuotta. Toisaalta myös yrityksen tarkan eliniän määrittäminen on vaikeaa. Yritys on voinut olla aktiivisessa toiminnassa kauan ennen sen rekisteröimistä kaupparekisteriin, toisaalta yritys ei välttämättä ole harjoittanut todellisuudessa minkäänlaista toimintaa sen rekisteröinnin jälkeen.<sup>80</sup>

### 2.4. Syyt rakennusalan harmaan talouden taustalla

Rakennusalan harmaan talouden taustalta löytyy useita syitä. Tärkeimpiä näistä ovat palkat ja välilliset työvoimakustannukset. Alalla on tuotannollista ylikapasiteettia, joka on johtanut kiristyneeseen kilpailuun yritysten välillä.<sup>81</sup> Tilanteen taustalla ovat asuntojen ja toimitilojen kysynnän hiipuminen sekä kannattavuuden heikkeneminen<sup>82</sup>. Tämän

<sup>75</sup> Työsuojaus 2013: 11 ks. myös Kelanti 2011: 3

<sup>76</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 4

<sup>77</sup> Kankaanranta & Muttillainen 2010: 83

<sup>78</sup> Kelanti 2011: 3 ks. myös Vasara 1997: 13, 74

<sup>79</sup> Kankaanranta & Muttillainen 2010:66

<sup>80</sup> Kankaanranta & Muttillainen 2010: 49–51

<sup>81</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 72

<sup>82</sup> Lith 2010: 16

seurauksena kiristynyttä kilpailua käydään urakkahinnoilla. Urakkatarjoushintojen koon taas vaikuttavat suoraan työntekijöiden palkat ja muut kulut.<sup>83</sup> Kannattavuuden parantamiseksi yritykset karsivat kulujaan<sup>84</sup>. Kulujen karsimiseksi osa yrityksistä ryhtyy käyttämään pimeää työvoimaa tai alipalkattuja ulkomaisia työntekijöitä, joiden avulla urakkahinnat saadaan painettua alas<sup>85</sup>.

Toisena taustatekijä nähdään valvonnan vähyys. Näin ollen myös riski jäädä kiinni rikollisesta toiminnasta on vähäinen. Toisaalta toiminnasta saatava hyöty on suurta. Esimerkiksi pimeään työntekoon perustuva toiminta on tuottoisaa, mutta riski jäädä siitä kiinni on, ainakin tutkija Lithin vuonna 2010 esittämän arvion mukaan, suhteellisen alhainen.<sup>86</sup>

Ulkomaisia työntekijöitä koskevan sääntelyn vähyys on nähty yhtenä syynä nimenomaan ulkomaalaisia työntekijöitä koskevien epäselvyyksien kohdalla. Tämä näyttää toisaalta koskevan lainsäädännön puutteita yleisemminkin, sillä lainsäädännön puutteet houkuttavat väärinkäytöksiin. Tämä liittyy suoraan alaa vaivaavaan tilaan, jossa sääntöihin suhtaudutaan välinpitämättömästi.<sup>87</sup>

Yleisemmällä tasolla rakennusalan harmaan talouden taustalla vaikuttavat syyt ovat talouden nousu- ja laskusuhdanteet, sekä alan työvoimavaltaisuus.<sup>88</sup> Alalle tyypillisen korkean aliurakointiasteen nähdään välillisesti aiheuttavan monia harmaan talouden ilmiöitä, kuten veron maksamatta jättämisistä ja pimeän työvoiman käyttöä. Esimerkiksi rakennusalan käänteisen verovelvollisuuden käyttöönoton taustalla oli arvonlisäverojen maksamatta jättäminen, jonka mahdollisti pitkät aliurakointiketjut.<sup>89</sup> Korkea aliurakointiaste on perujaan 90-luvun talouslamasta, jonka johdosta yrittäjät eivät enää halua sitoutua kalliiseen omaan työvoimaan vaan käyttävät hyödykseen mieluummin joustavaa aliurakointia<sup>90</sup>.

Harmaan talouden johdosta yhteiskunta menettää tuloja. Lopullinen tulojen menetys on riippuvaista siitä, paljonko menetettyjä tuloja saadaan perittyä takaisin. Yksityishenkilöiltä ja yrityksiltä saadaan takaisin pääsääntöisesti vain murto-osa saamatta jääneistä

<sup>83</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 72

<sup>84</sup> Kankaanranta & Muttilainen 2010: 15

<sup>85</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 19–20

<sup>86</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 70–72

<sup>87</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 72

<sup>88</sup> Lith 2010: 35

<sup>89</sup> Marttinen & Kartano 2011: 6

<sup>90</sup> Lith 2010: 35

tuloista.<sup>91</sup> Tämä johtanut siihen, että rakennusteollisuuden alalla esiintyy muita aloja enemmän verovelkaa<sup>92</sup>. Yli kolmannes alan toimijoista oli verovelkaisia vuonna 2009<sup>93</sup>. Verovelka syntyy yrityksen jättäessä maksamatta aiemmin Verohallinnolle ilmoittamiensa verojen määrän tai ilmoittaa väärät summat.<sup>94</sup>

Verohallinto jakaa yritykset erilaisten riskiluokkien mukaan. Riskiluokat ovat normaalin riskin yritys, kohonneen riskin yritys sekä korkean riskin yritys. Mikäli yrityksellä on paljon verovelkaa tai se kuuluu luottotietoyhtiön korkeimpaan riskiryhmään, on kyseessä korkean riskin yritys.<sup>95</sup> Korkea riskin yrityksiä voidaan nähdä olevan muita alttiimpia väärinkäytöksille. Esimerkiksi noin neljännes rakennusalan yrityksistä on perustettu jatkamaan verovelkojen tai maksuhäiriöiden takia konkurssiin menneen yrityksen toimintaa. Näiden lyhyen elinkaaren yritysten riskiluokitus on korkea.<sup>96</sup> Tämän seurauksena valvontaa pyritään keskittämään nimenomaan korkean riskin yrityksiin.

## 2.5. RAKSA-08-hanke

Rakennusvalvonnan tehostamiseksi ja harmaan talouden laajuuteen selvittämiseksi, rakennusala määriteltiin verovalvonnan erityiskohteeksi vuosien 2008–2012 välisenä aikana<sup>97</sup>. Tämän seurauksena Verohallinto aloitti vuonna 2008 yhdessä muiden rakennusala valvovien viranomaisten kanssa erityisen verovalvontahankkeen, RAKSA-08<sup>98</sup>. Asiaa valmistellut työryhmä asetti hankkeelle mm. seuraavat tavoitteet: harmaan talouden torjunta yleisesti, ulkomaisen työvoiman verovalvonnan kehittäminen, rakennusalan verovalvonnan tehostamiseksi luodun lainsäädännön käytännön toimivuuden testaaminen sekä valvontamenetelmien edelleenkehittäminen ja hyväksi todettujen kokemusten hyödyntäminen.<sup>99</sup>

Hankkeen oli tarkoitus olla toiminnassa vuosien 2008–2011 välisenä aikana. Tänä aikana Verohallinto alkoi valmistella uutta lainsäädäntöä rakennusalan valvonnan tehostamiseksi ja harmaan talouden torjumiseksi. Kyseessä olevan uuden lainsäädännön oli

<sup>91</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 14

<sup>92</sup> Lith 2004: 2004 ks. myös Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 37 sekä Taloussanomien 2013

<sup>93</sup> Virke 2009: 26

<sup>94</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 37

<sup>95</sup> Lith 2004: 16

<sup>96</sup> Virke 2009: 27 ks. myös Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 38

<sup>97</sup> Kauppalehti 2008

<sup>98</sup> Marttinen & Kartano 2012: 7

<sup>99</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 5

alun perin tarkoitus tulla voimaan vuosina 2011 ja 2012. Uuden lainsäädännön kokeuksia haluttiin hyödyntää, ja samalla kerätä siitä tietoa, joten hanketta päätettiin jatkaa vielä vuodella, vuoteen 2012 saakka.<sup>100</sup>

Hankkeen toiminta-aikana valmistui 3 525 verotarkastuskertomusta. Tarkastusten seurauksena saatiin veroiksi muutettuja tuloja takaisin 200 miljoonan<sup>101</sup> euron edestä. Maksettava arvonlisäveron nettomäärä oli 54,6 miljoonaa euroa. EVL:n osalta nettolisäysten arvo oli 144,8 miljoonaa euroa. Peiteltä osinkoa oli maksettu joka neljännessä tutkimuskohteessa, summa noustessa aina 92 miljoonaa euroon asti.<sup>102</sup>

Pimeitä palkkoja oli maksettu hankkeen aikana noin 220 miljoonaan euron edestä. Niihin liittyviä ennakonpidätysmaksuja ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja puuttui 68,4 miljoonan euron edestä. Pimeitä, yrityksen virallisten kirjojen ulkopuolisia työntekijöitä paljastui yhteensä 4 857 kappaletta. Lisäksi hanke paljasti vääränsisältöisiä kuitteja yhteensä 16 292 kappaletta.<sup>103</sup>

Kohteista tehtyjen rikosilmoitusten määrä oli suuri, yhteensä 327 kappaletta, mutta ne keskittyivät suhteellisen pieneen kohdejoukkoon. Eniten kohteista tehtiin törkeän veropetoksen nimikkeen täyttäviä ilmoituksia, seuraavaksi listalla olivat erityyppiset kirjanpitorikokset. Ensin mainittuja oli 264 kappaletta, toisena mainittuja 211 kappaletta.<sup>104</sup> Kaikkiaan harmaan talouden eri muotoja esiintyi 30 prosentissa rakennusalan valvontakohteista. Suurin osa harmaan talouden yrityksistä oli pieniä, liikevaihdoltaan alle 400 000 euron kokoisia yrityksiä.<sup>105</sup>

Hankkeelle asetetut tulokset saavutettiin. Numeerisena tavoitteena oli tehdä 2 000 verotarkastuskertomusta, joka täyttyi. Harmaan talouden ongelmia ratkaistiin saattamalla velvoitteensa laiminlyöneet yritykset vero- ja rikosoikeudelliseen vastuuseen. Yleisesti ottaen veroja pantiin perintään kohtalaisen paljon. Hankkeen seurauksena verovalvontaa ehdotettiin tehostettavan ja suoritettavan reaaliajassa. Tämän johdosta lanseerattiin RAKSA II-hanke, joka keskittyy juuri reaaliaikaisen verovalvonnan kehittämiseen.

<sup>100</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 5

<sup>101</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 35: Tähän sisältyvät veroina maksuun pantavaksi määrätyt summat, jotka koostuvat pääasiassa arvonlisäveroista ja ennakonpidätysmaksuista. Lisäksi summaan on laskettu tulona maksuun pantavat EVL:n nettolisäykset. Molemmat luvut on laskettu 27 prosentin verokannan mukaan.

<sup>102</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 35–50

<sup>103</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 35–56

<sup>104</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 34–50, 55–59

<sup>105</sup> Marttinen & Kartano 2011: 7

Hankeen johdosta urakka- ja ilmoitusmenettelystä tuli 1.7.2014 lakisääteistä aiemman vapaaehtoisuuden sijasta.<sup>106</sup> Syy edeltävälle on lähtöisin ulkomaisista työntekijöistä, jotka eivät aina ole mukana eri rekistereissä, jonka johdosta näiden valvonta on hankalaa. Samalla ehdotettiin viranomaisten tiedonsaantioikeuksia tuntuvaa lisäystä, jotta viranomaisten välinen yhteistyö helpottuisi.<sup>107</sup>

## 2.6. Lain voima

Yhteiskuntapolitiikka määrää mitä lainsäädännöllä ja verotuksella halutaan saavuttaa. Yleistäen voidaan sanoa, että verotuksen tärkein tavoite on fiskaalinen, eli verotuksella on katettava julkisen talouden menot. Poliittisista tavoitteista voidaan mainita esimerkiksi verotuksen tulonjakopoliittinen, sosiaalipoliittinen, elinkeinopoliittinen ja ympäristöpoliittinen tavoite.<sup>108</sup> Verojärjestelmän itsessään on oltava tehokas eikä se saa aiheuttaa tarpeettomia kustannuksia<sup>109</sup>.

Valtioneuvosto on julkaissut hyvälle lainsäädännölle asetettavia periaatteita. Sellaisia ovat lain ennakoitavuus, tasapuolisuus, selkeys ja läpinäkyvyys. Otettaessa taloudellinen näkökulma huomioon, on lain oltava oikeassa suhteessa tavoitteisiin nähden. Lain on oltava tehokas sekä minimoitava hallinnolliset taakat ja muut kustannukset. Edelleen lain on oltava avoin kaikille, sitä on kyettävä hallitsemaan ja sen on oltava joustava, mikäli myöhemmin nähdään tarve sen muuttamiseen. Lisäksi lain on otettava kilpailullinen näkökulma huomioon.<sup>110</sup> Edeltävät periaatteet pätevät koko lainsäädäntöön verolakeja myöden.

Haluttaessa kontrolloida käyttäytymistä ja ohjata yhteiskunnallista toimintaa lainsäätäjän haluamaan suuntaan, ovat ylhäältä annetut oikeusnormit päteviä instrumentteja toiminnan ohjaukseen. Vaikka epäviralliset normit<sup>111</sup> saattavat olla tehokkaampia toiminnan ohjaajia kuin oikeudelliset normit, ovat jälkimmäiset kuitenkin niitä, joiden pohjalta ratkaistaan onko toiminta ollut laillista. Ristiriitatilanteissa oikeusnormien avulla voidaan ratkaista luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden välisiä konflikteja. Kont-

<sup>106</sup> Verohallinto 2014a

<sup>107</sup> Karvonen & Muinonen 2014: 65–68

<sup>108</sup> Arvela 2002 ks. myös Myrsky 2013: 3

<sup>109</sup> Wikström 2008: 13

<sup>110</sup> Valtioneuvoston kanslia 2006: 100–103

<sup>111</sup> Laitinen 2005: 94–99: Erona virallisiin lakeihin, eli oikeusnormeihin, voivat epäviralliset normit olla yleisen mielipiteen seurauksena syntyneitä toimintatapoja tai yksilöiden oman vakauden synnyttämiä normeja.

rolloimisen lisäksi oikeusnormeilla tuodaan esiin yhteiskunnallisia arvoja, eikä tällöin ole merkityksellistä se, noudatetaanko itse normia pilkun tarkasti käytännössä. Tällä tavoin kuitenkin viestitetään yhteiskunnalle millainen toiminta on hyväksyttävää, ja millainen ei.<sup>112</sup>

Jos halutaan ohjata yhteiskunnallista toimintaa oikeusnormein, on oletettava, että oikeusnormeja noudatetaan. Periaatteessa oikeusnormeihin liittyykin ehdoton tottelemisvelvollisuus. Toisaalta monet oikeusnormit antavat yksilölle itselleen määräysvallan siitä toteutetaanko säädettyä toimintaa. Tähän vaikuttaa ensinnäkin se kuinka hyvin normi on yleisessä tiedossa. Tosin esimerkiksi talousrikollisuuden piirissä lakiosaaminen on usein korkealla tasolla, mutta lakia ei silti noudateta. Toisena vaikuttavana tekijänä voidaan pitää kilpailevien normien<sup>113</sup> olemassa oloa. Jos vetovoimaisia, kilpailevia normeja on runsaasti, on hyvin todennäköistä, ettei voimassa olevaa virallista normia noudateta.<sup>114</sup>

Sanktiot vaikuttavat normien noudattamiseen. Jos rikollisesta toiminnasta jää kiinni helposti ja rangaistus on ankara, on todennäköisempää, että vallitsevaa normia noudatetaan.<sup>115</sup> Toisaalta sanktioiden kovuus voi myös lisätä rikollista käyttäytymistä. Jos rangaistus koetaan epäoikeudenmukaiseksi, saattaa se synnyttää uhmakkaan ilmapiirin oikeusjärjestystä ja auktoriteetteja vastaan.<sup>116</sup> Sanktioiden ankaruudella ja niiden toteutumisen varmuudella näyttäisi kuitenkin olevan tietynlainen pelotepreventio, ja täten ohjaava vaikutus ihmisten käyttäytymiseen. Suurin preventiovaikutus näyttäisi muodostuvan virallisten ja epävirallisten sanktioiden samankaltaisuuden myötä, jälkimmäisten ollessa korostetussa asemassa toiminnan ohjauksessa.<sup>117</sup> Tästä voisi tehdä johtopäätöksen, jonka mukaan valtiovallan vaikutuksen lisäksi suuri vastuu harmaata taloutta vastaan taistelemisessa on rakennusliitolla ja rakentajilla itsellään. Näiden tahojen suorittama valvonta ja niiden asettamat sanktiot voisivat olla osa ongelman ratkaisua.

---

<sup>112</sup> Laitinen 2005: 102–109

<sup>113</sup> Laitinen 2005: 118–124: Tällainen kilpaileva normi voi esimerkiksi olla yksilön omasta moraalista kumpuava epävirallinen normi, joka on ristiriidassa virallisen normin kanssa.

<sup>114</sup> Laitinen 2005: 118–120

<sup>115</sup> Laitinen 2005: 120

<sup>116</sup> Lappi-Seppälä 2000 49–50: Teoksessa rikosten seuraamukset viitataan Lawrence W. Shermanin vuonna 1993 julkaistuun artikkeliin *Defiance, deterrence, and irrelevance: A theory of the criminalsanction* (Journal of research in crime and delinquency 30:4), jossa käsitellään kyseistä asiaa. Artikkelin mukaan sanktiot voivat joko vähentää, lisätä tai olla vaikuttamatta mitenkään rikolliseen toimintaan. Rangaistuksen ankaruuden sijaan rikollisuuden vähentämiseen vaikuttaisi oikeusjärjestelmän oikeudenmukainen suhtautuminen rikoksen tekijään.

<sup>117</sup> Lappi-Seppälä 2000: 50–70



Normien noudattamiseen vaikuttaa myös niiden rikkomisesta saatava hyöty. Hyödyn ollessa vähäinen ei normia rikota niin helposti. Viimeisimpänä normien noudattamiseen vaikuttavana seikkana voidaan pitää tilannesidonnaisuutta: jos normin rikkominen ei ole mahdollista kovinkaan monessa tilanteessa, on varsin todennäköistä, että kyseistä normia noudatetaan.<sup>118</sup>

Kuten olettaa saattaa, on harmaan talouden torjunnassa lainsäädännöllä tärkeä merkitys. Lait pyritään, kyseinen näkökulma huomioiden, säätämään siten, että rikollisesta toiminnasta saatava hyöty olisi mahdollisimman vähäinen. Lakien on luotava olosuhteet, jossa rikollisesta toiminnasta jää helposti kiinni. Tämä onnistuu lisäämällä valvontaan käytettäviä resursseja. Lisäksi lain rikkomisesta seuraavien sanktioiden on oltava riittävän ankaria. Rakennuslalla näihin tavoitteisiin pääsemiseksi on säädetty tilaajavastuulaista, käänteisestä arvonlisäverosta sekä veronumerosta.<sup>119</sup> Viimeisimpänä lakiuudistuksena käyttöön on otettu pakollinen kuukausittainen ilmoitusvelvollisuus<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> Laitinen 2005: 118–120

<sup>119</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013a: 3

<sup>120</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 13

### 3. RAKENNUSALAN TILAAJAVASTUULAKI

Vanhin, nykyaikainen harmaan talouden torjuntaan kohdistuva laki on tilaajavastuulaki. Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä (2006/1233) tuli voimaan 1.1.2007<sup>121</sup>. Tämän jälkeen lakia on täydennetty moneen otteeseen. Rakennusalaan koskeva ensimmäinen muutos, tapaturmavakuutuksen selvitysvelvollisuus, tuli voimaan 1.9.2012. Tällöin säädettiin tietyissä tapauksissa mahdolliseksi tulevan korotetun laiminlyöntimaksun käyttöönotosta sekä pakosta liittää rakennussopimukseen merkintä työsuhteiden vähimmäisehtojen noudattamisesta. Samalla luovuttiin tilaajavastuussa alun perin olleesta lievennyksestä, jonka mukaan tilaajan ja sopimuskumppanin sopimussuhteen ollessa vakiintunut, ei selvitysvelvollisuutta enää uudestaan tarvinnut toteuttaa.<sup>122</sup>

#### 3.1. Lain taustaa

Tilaajavastuulain taustalla on vuosien 2005–2007 ajalle saatu tulopoliittinen ratkaisu. Ratkaisussa oli SAK:n toimesta vaatimus kasvattaa tilaajan vastuuta lakien noudattamisesta. Tämän jälkeen asia päättyi kolmikantaisen<sup>123</sup> Ulteva 2-työryhmän käsittelyyn, jonka päätelmien pohjalte alkuperäinen hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä (HE 114/2006 vp) perustui.<sup>124</sup>

Ennen tilaajavastuulain täytäntöönpanoa, oli Suomessa sovittu alihankintaan ja vuokratyövoimaan liittyvistä käytännöistä Elinkeinoelämän keskusliiton ja Suomen ammattiliittojen keskusjärjestöjen välillä ns. yleissopimuksessa. Edeltävän lisäksi rakennusalaalla oli käytössä rakentamiseen liittyviä yleissopimuksia, joissa annettiin suosituksia siitä, miten alihankintasopimusten ja vuokratyöntekijää koskevien sopimusten kohdalla menetellään. Lisäksi rakennusala oli itse tehnyt vapaaehtoisia järjestelyjä, joilla pyrittiin torjumaan harmaata taloutta. Koska käytäntöä haluttiin yhtenäistää ja ulottaa koskemaan kaikkia alalla toimivia tilaajia, tarvittiin asiasta laki.<sup>125</sup>

<sup>121</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 13§

<sup>122</sup> Harmaatalouden selvitysyksikkö 2013: 10–11

<sup>123</sup> Eläketurvakeskus 2013: Kolmikantainen neuvottelujärjestelmä tarkoittaa järjestelmää, jossa ovat mukana valtio, työntekijät ja työnantajat.

<sup>124</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 259–260 ks. myös Työelämä- ja tasa-arvovaliokunnan mietintö 10/2006 vp

<sup>125</sup> HE 114/2006 vp: 9–14

### 3.2. Määritelmät

Tilaajavastuulain kannalta<sup>126</sup> olennaisia termejä ovat tilaaja, yhteinen työpaikka, vuokratyöntekijä, lähetetty työntekijä sekä alihankinta. Tilaaja on elinkeinonharjoittaja, joka on kaupparekisterilain 3§:n mukaan velvoitettu tekemään perusilmoituksen<sup>127</sup>. Edellisen lisäksi myös valtio ja kunta voivat toimia tilaajina<sup>128</sup>. Valtion ja kunnan asettamisella elinkeinonharjoittajan kanssa samaan asemaan haluttiin turvata yritysten ja julkisoikeudellisten yhteisöjen yhdenvertainen kohtelu.<sup>129</sup>

Rakentamistoiminnassa tilaajina pidetään kaikkia tahoja, jotka toimivat rakennuttajina, sekä tahoja, jotka tilaavat työsuoritteen, joka liittyy yhteisellä työpaikalla tapahtuvaan kokonaisuuteen<sup>130</sup>. Yhteisellä työpaikalla tarkoitetaan aluetta, jossa on monia työnantajia tai itsenäisiä työnsuorittajia, joista yksi käyttää pääasiallista määräysvaltaa muihin nähden. Kyseisten toimijoiden työskentelyllä voi olla vaikutus toistensa turvallisuuteen ja terveyteen.<sup>131</sup> Pelkästään rakennustoimintaa koskeva laajennus yhteisellä työpaikalla tilaajana toimimisesta, nähtiin lain esitöissä tarpeelliseksi tilanteessa, jossa samalla työmaalla toimii lukuisia eri yrityksiä ja näiden palveluksessa toimivia työntekijöitä, sekä itsenäisiä työnsuorittajia, jotka kuitenkin ponnistelevat saman päämäärän vuoksi. Tällaisessa tilanteessa nähtiin pakolliseksi laajentaa tilaajan selvitysvelvollisuus koskemaan koko alihankintaketjua.<sup>132</sup>

Vuokratyöntekijä on työntekijä, joka työskentelee työnantajalle, joka on siirtänyt työntekijän toisen työnantajan käyttöön. Tämä toinen työnantaja on työn teettäjä. Vuokratyöntekijä työskentelee teettäjän työkohteessa tämän valvonnan alaisena, mutta on varsinaisesti työsuhteessa työntekijän vuokranneen yrityksen kanssa. Kyseinen järjestely edellyttää työntekijän suostumusta.<sup>133</sup> Vuokratyöntekijät voivat olla suomalaisia tai ulkomaalaisia työntekijöitä. Suomessa tilapäisesti töitä tekevät ulkomaalaiset työntekijät jaetaan suoraan suomalaiseen yrityksiin palkattuihin, sekä maahan lähetettyihin työnte-

<sup>126</sup> Samojen termien merkitys on tarpeellista tietää muidenkin uudistusten yhteydessä. Muita uudistuksia käsittelevissä luvuissa niitä ei kuitenkaan enää uudestaan erikseen määritellä.

<sup>127</sup> Kaupparekisterilain 2§:n mukaan kaupparekisteriin merkittävä perusilmoitus on tehtävä ennen elinkeinotoiminnan alkamista. Perusilmoituksessa on oltava yritystä ja tämän harjoittamaa elinkeinotoimintaa koskevat perustiedot.

<sup>128</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 3§:n 1 momentti

<sup>129</sup> HE 114/2006 vp: 21

<sup>130</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 2§:n 2 momentti

<sup>131</sup> Työturvallisuuslaki 49§

<sup>132</sup> HE 114/2006 vp: 21

<sup>133</sup> Helminen 2014: vuokratyövoima

kijöihin. Lähetetyt työntekijät toimivat ulkomaalaisen yrityksen palveluksessa, joka on lähettänyt työntekijänsä työskentelemään Suomeen tilapäiseksi ajaksi.<sup>134</sup>

Alihankintasopimus tarkoittaa tilannetta jossa työsuorituksen tekemisestä on sovittu tilaajan ja tämän sopimuskumppanin välillä<sup>135</sup>. Tällöin suoritettavasta työstä on maksettava sovittu mukainen korvaus<sup>136</sup>. Käytännössä alihankinta tarkoittaa tilannetta jossa yritys tai työsuorituksen tilaaja, teettää yrityksen omaan toimintaan sisältyviä tehtäviä ulkopuolisella urakoijalla, aliurakoitsijalla<sup>137</sup>.

### 3.3. Lain tavoite

Tilaajavastuulain ensisijaisena ja yleisenä tavoitteena on edistää tervettä kilpailua ja luoda tasapuolisia olosuhteita samalla toimialalla kilpailevien yritysten välillä<sup>138</sup>. Samoin sanoin perusteltiin lain tarpeellisuutta hallituksen antamassa esityksessä eduskunnalle tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä (HE 114/2006 vp)<sup>139</sup>. Rakentamistoiminnassa lakia sovelletaan työhön, joka tehdään Suomessa<sup>140</sup>.

Lain tavoitteena on turvata, että yritykset noudattavat työehtoja<sup>141</sup>. Jättämällä hoitamatta lakisääteiset työnantajavelvoitteensa, kuten jättämällä sosiaaliturvamaksut maksamatta, tai olemalla noudattamatta vähimmäisiä työehtoja, saa yritys epäreilua kilpailuetua lakia noudattaviin yrityksiin nähden, koska yritys kykenee tarjoamaan halvempia hintoja kuin markkinoilla rehellisesti toimivat yritykset. Tämä puolestaan johtaa vinoutuneeseen kilpailutilanteeseen, joka lailla pyrittiin estämään.<sup>142</sup>

Laki velvoittaa tilaajan selvittämään onko tämän kanssa sopimuksen tehnyt kotimainen tai ulkomainen yritys merkitty ennakonperintälain mukaiseen ennakonperintä<sup>143</sup> - ja

---

<sup>134</sup> Lith 2008:2

<sup>135</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 3§:n 3 momentti

<sup>136</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 5

<sup>137</sup> Tekes 2012: 1

<sup>138</sup> Verohallinto 2012b

<sup>139</sup> HE 114/2006 vp: 3

<sup>140</sup> Verohallinto 2014b

<sup>141</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 1§

<sup>142</sup> HE 114/2006 vp: 3 ja 19

<sup>143</sup> Ennakonperintälain 25§:n mukaan Verohallinto merkitsee ennakonperintärekisteriin tahon, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa, jota ei pidetä palkkana. Rekisterimerkintä tapahtuu tahon omasta pyynnöstä.

työnantajarekistereihin<sup>144</sup> sekä arvonlisäverorekisteriin<sup>145</sup>.<sup>146</sup> Tilaaja on velvoitettu selvittämään onko kyseinen yritys maksanut verot ja muut sen luonteiset maksut, ja millaisia työehtoja kyseinen yritys noudattaa<sup>147</sup>. Tilaajan tulee hankkia viranomaisilta saatavat tiedot ennen sopimussuhteeseen ryhtymistä. Tietojen selvittämisen tarkoituksena on varmistua toisen sopimusosapuolen tarkoituseristä, siis siitä, että tähän tahoon voi luottaa, ja että taho toimii lain edellyttämällä tavalla.<sup>148</sup> Mahdollisissa ongelmatilanteissa on tilaajan kannalta ratkaisevaa, että vastapuoli on noudattanut lakia, koska selvityksen teon jälkeen tilaaja tietää tai hänen olisi pitänyt tietää millainen hänen sopimuskumppaninsa on.

### 3.3.1. Vaaditut selvitykset sekä sopimuksen raja

Tilaajan vastuulla olevien selvitysten kirjo on varsin laaja. Aluksi tilaajan on haettava kaupparekisteristä sopimuspuolena olevan yrityksen perustiedot, esimerkiksi se milloin yritys on perustettu<sup>149</sup>. Yrityksen perustamisajankohdan tietämisellä on merkitystä tapauksissa, joissa pohditaan miksi kyseessä olevasta yrityksestä ei ole tarjolla yhtä paljon tietoja kuin kilpailevasta yrityksestä. Tämän seikan ymmärtämisellä pienennetään riskiä syrjiä uusia yrityksiä.<sup>150</sup>

Lisäksi tilaajan on ennen sopimuksen tekoa selvitettävä, onko yritys merkitty ennakonperintälain mukaiseen ennakonperintärekisteriin ja työnantajarekisteriin sekä arvonlisäverolain mukaiseen arvonlisäverorekisteriin<sup>151</sup>. Näiden tietojen selvittämisen ollessa tilaajalle pakollista, oletettiin kyseisten määräyksien edesauttavan myös tilaajan kanssa sopimuksia tekevien yritysten rekisteröitymistä kyseisiin rekistereihin, ja edelleen pitämään rekisteritietonsa ajantasalla. Tämän puolestaan katsottiin helpottavan Verohallinnon omaa valvontatoimintaa.<sup>152</sup>

<sup>144</sup> Ennakonperintälain 31§:n mukaan rekisteriin merkitään työnantaja ja muu suorituksesta maksava taho.

<sup>145</sup> Arvonlisäverolain 172§:n mukaan rekisteriin merkitään jokainen verovelvollinen, eli taho joka on velvoitettu maksamaan arvonlisäveroa tavarantoimen tai palvelun myynnistä

<sup>146</sup> Verohallinto 2012b

<sup>147</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 5§

<sup>148</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 6

<sup>149</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 5§ 1. momentti 2. kohta

<sup>150</sup> HE 114/2006 vp: 24

<sup>151</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 5§ 1. momentti 1. kohta

<sup>152</sup> HE 114/2006 vp: 15–16

Ennen sopimusta tilaajan edellytetään saavan toiselta osapuolelta selvitys verojen maksusta ja mahdollisesta verovelasta. Tämä on tärkeää, jotta tilaaja varmistuu tulevan sopimuskumppaninsa hoitavan velvoitteensa. Aiemman laintilan mukaan Verohallinto antoi tällaisen selvityksen vain kyseessä olevalle yritykselle, joten tilaajan oli tiedusteltava sitä sopimuskumppaniltaan. Tuolloin annettavasta selvityksestä ilmeni vain, että maksujärjestely oli tehty. Yksityiskohtaisemman selvityksen katsottiin asettavan sopimuspuolen perusteettomasti heikompaan asemaan.<sup>153</sup> Käytäntö muuttui 1.12.2014, jolloin salassapitosopimuksia muutettiin, jotta kuka tahansa näkisi mahdollisen sopimuskumppaninsa perintään menneet verovelat Verohallinnon ylläpitämästä järjestelmästä. Tietojen julkistamisella on tarkoitus estää velallisen lisävelkaantuminen saattamalla tämän tila julkiseen tietoon. Toiseksi lakimuutoksella tavoiteltiin läpinäkyvyyden parantamista, sillä aiemman vain verovelvollisen itsensä eteenpäin antaman verovelkatodistuksen luotettavuus voitiin asettaa kyseenalaiseksi. Kolmanneksi yleinen rekisteri vähensi tietojen selvittämisestä johtuvaa hallinnollista työtaakkaa.<sup>154</sup>

Selvitettäviin, ja saataviin todistuksiin kuuluvat myös todistukset sopimuskumppanin eläkevakuutuksien ottamisesta ja näihin liittyvien maksujen suorittamisesta. Mikäli eläkemaksuja ei ole suoritettu, on saatava selvitys niiden maksamiseksi tehdystä maksusuunnitelmasta.<sup>155</sup> Selvitys työntekijöiden eläkevakuutusten ja sosiaaliturvamaksujen hoidosta on jo yrityksen omienkin työntekijöiden edun mukaista, mutta samalla se on osoitus tilaajalle sopimuskumppaninsa kyvystä hoitaa velvoitteensa.<sup>156</sup>

Tilaajan on saatava todistus siitä, että sopimusosapuoli on ottanut työsuhteessa oleville työntekijöilleen tapaturmavakuutuksen, ja että nämä vakuutukset ovat myös voimassa. Tapaturmavakuutuslain (608/1948) mukaan työnantajan on, muutamia poikkeuksia lukuunottamatta, vakuutettava työntekijänsä Suomessa. Tämä koskee sekä suomalaisia että ulkomaalaisia työntekijöitä, jotka ovat työsuhteessa suomalaiseen työnantajaan. Lähetettyjen työntekijöiden kohdalla menettely riippuu mistä maasta työntekijät ovat lähetetty, sekä onko tämän maan kanssa tehty tapaturmavakuutuksen kattava sosiaaliturvasopimus.<sup>157</sup>

Tapaturmavakuutus ei alun perin kuulunut selvitettävien asioiden piiriin, lähinnä siksi ettei lähetettyjä työntekijöitä koskeva direktiivi sitä vaatinut. Tämä johti tilanteeseen,

<sup>153</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 7

<sup>154</sup> HE 204/2013 vp: 1; 5–7

<sup>155</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 6

<sup>156</sup> HE 114/2006 vp: 24

<sup>157</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 9

jossa työnantajat laiminlöivät tapaturmavakuutusten ottamisen. Tämä nähtiin ongelmallisena, koska alalla sattuu paljon tapaturmia. Työnantajan ollessa velvollinen vakuuttamaan työntekijänsä, korvataan tapaturmat aina, vaikkei työntekijä olisi kyseisiä vakuutuksia ja maksuja maksanutkaan. Selvitysvelvollisuuden laajentamisella haluttiin yritysten ottavan tapaturmavakuutuksia ja näin osallistuvan tapaturmista seuraavien kulujen rahoittamiseen.<sup>158</sup>

Edelleen tilaajan on saatava selvitys siitä, mitä työehtosopimusta sopimuskumppani omiin työntekijöihinsä soveltaa. Käytettävää työehtosopimusta ei ole rajattu. Työehtosopimus voi olla työnantajaa sitova työehtosopimus<sup>159</sup>, yleissitova työehtosopimus<sup>160</sup> tai muu sellainen työehtosopimus, jota työnantaja todellisuudessa noudattaa. Keskeisimmät työehdot käsittävät työntekijän työtehtävän kuvauksen sekä tämän palkan ja sen osien määräytymisperusteet.<sup>161</sup> Työntekijöitä koskevalla tiedon keräämisellä pyrittiin varmistamaan, että sovittuja työehtoja todellisuudessa myös noudatetaan, ja että työntekijöitä kohdellaan tasapuolisesti.<sup>162</sup>

Lähtökohtaisesti tilaajan on selvitettävä ulkomaalaisesta sopimuskumppanista samat tiedot kuin kotimaisesta. Poikkeuksena edeltävään on tilanne, jossa Suomen ja sopimuskumppanin kotimaan lainsäädäntö poikkeavat merkittävästi toisistaan. Esimerkkinä tällaisesta voi olla tilanne, jossa toisen maan lainsäädäntö ei edellytä yritystä eläkevaikuttamaan työntekijöitään. Tällaisissa tilanteissa yrityksen on annettava tilaajalle luotettava, ja tälle ymmärrettävässä muodossa oleva selvitys siitä, että työntekijöiden vakuuttamattomuus johtuu maan omasta lainsäädännöstä.<sup>163</sup> Toinen poikkeus liittyy tilanteeseen, jossa maiden välille tehty verosopimus estää perimästä työntekijältä veroa<sup>164</sup>. Lain ulottamisella ulkomaisiin yrityksiin pyrittiin tasapuolistamaan kotimaisten ja ulkomaisten yritysten ja näiden työntekijöiden asemaa suhteessa toisiinsa.<sup>165</sup>

<sup>158</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 11–12

<sup>159</sup> Työehtosopimuslain 1 §:n mukaan kyseessä on sopimus jossa työntekijät tai näitä edustavat yhdistykset sopivat työssä käytettävistä ehdoista työnantajien tai näitä edustavien yhdistysten kanssa. Sopimus sitoo lain 4 §:n mukaan kaikkia niitä työnantajia ja yhdistyksiä, jotka sopimuksen ovat tehneet tai sen jälkeenpäin hyväksyneet, sekä yhdistyksiä jotka ovat aiemmin mainittujen alayhdistyksiä, sekä sellaisia työntekijöitä ja työnantajia, jotka ovat sopimuksen tehneen yhdistyksen jäseniä.

<sup>160</sup> Kyseessä on työehtosopimus, josta on Työsopimus lain 2 luvun 7 §:n mukaisesti sovittu valtakunnallisella tasolla.

<sup>161</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 9

<sup>162</sup> HE 114/2006 vp: 16

<sup>163</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 9

<sup>164</sup> Verohallinto 2014b

<sup>165</sup> HE 114/2006 vp: 16

Annettavien selvitysten on kuvattava yrityksen tilaa mahdollisimman hyvin, eivätkä ne saa olla yli kolme kuukautta vanhoja. Mikäli sopimuspuoli ei kykene toimittamaan vaa-  
dittavia virallisia selvityksiä, on tilaajalla oikeus ottaa vastaan ja hyväksyä muunkinlai-  
nen selvitys. Tällöin selvityksen antajan on oltava luotettavana pidetty arvioija tai rekis-  
terin ylläpitäjä. Tämä pätee sekä suomalaisiin että ulkomaisiin tahoihin. Suomessa työ-  
ja elinkeinoministeriö on listannut yleisesti luotettavia toimijoita.<sup>166</sup>

Selvitysvelvollisuuden toteuttaminen aiheuttaa yrityksille kustannuksia. Lain toteutta-  
misesta seuraavat kustannukset on suhteutettava laista saatavaan hyötyyn. Siksi laissa  
on tiettyjä tilanteita, jolloin selvityksiä ei tarvitse pyytää. Tällainen on tilanne, jossa  
sopimuspuolta voidaan pitää erityisen luotettavana. Tällaisia osapuolia ovat valtio, kun-  
ta tai muu laissa mainittu julkinen taho, kuten valtion liikelaitos tai osakeyhtiölain mu-  
kainen julkinen osakeyhtiö.<sup>167</sup>

Alun perin selvityksiä ei tarvinnut pyytää mikäli tilaajan ja sopimusosapuolen välinen  
toiminta oli vakiintunutta. Tällöin tilaaja, joka oli ollut jo aiemmin sopimussuhteessa  
saman osapuolen kanssa, pystyi välttämään tilaajavelvollisuuden kokonaan. Tämä edel-  
lytti, ettei sopimuksen teosta ollut kulunut yli 12 kuukautta, ja ettei sopimuskumppanin  
tilanteessa ollut tapahtunut merkittäviä muutoksia.<sup>168</sup> Tämä rajasi suurimman osan so-  
pimuksista selvitysvelvollisuuden ulkopuolelle. Sopimuskumppaneiden oli myös helppo  
jälkikäteen vedota toiminnan vakiintumiseen. Valvontaviranomaisen kannalta oli miltei  
mahdotonta selvittää milloin sopimus on tosiasiallisesti tehty ja onko toiminta ollut oi-  
keasti vakiintunutta. Edellä mainittujen seikkojen sekä lain soveltamisen selkeyden  
kannalta kyseinen lain kohta haluttiin poistaa.<sup>169</sup>

Tilaajavastuulakia ei sovelleta alle kymmenen päivää kestävään vuokratyöhön tai ali-  
hankintasopimuksiin joiden arvo on alle 7500 euroa<sup>170</sup>. Sekä vuokratyön että alihankin-  
tasopimusten raja-arvojen haluttiin olevan suunnilleen samansuuruisia<sup>171</sup>. Kyseisten  
alarajojen asettamisella haluttiin estää se, ettei tilaajalle aiheudu kohtuuttomia velvoit-

<sup>166</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 9–11

<sup>167</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 7

<sup>168</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 11

<sup>169</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 10

<sup>170</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 4§ 1 momentti

<sup>171</sup> HE 114/2006 vp: 22–23: Vuokratyöntekijöiden osalta esitettiin laskettavaksi yhteen työntekijöiden  
päivät, ei niiden rahallista arvoa, jolla välttyttäisiin syrjimästä ketään. Alihankintasopimusten arvonmääri-  
tyksessä esitettiin käytettäväksi laskentakaavaa, jossa työsuorituksen keskimääräiseen alimmaispalkkaan  
olisi lisätty arvio muista kuluista. Kyseistä kaavaa esitettiin syystä, koska alihankintasopimusten todellisen  
kulujen arvioiminen ennen urakan valmistumista on vaikeaa materiaali- ja muiden kustannusten vaih-  
telun johdosta, mutta arvio on kuitenkin tehtävä ennen sopimuksen tekoa.



teita soveltaessaan lakia. Tällä pyrittiin varmistamaan myös rahalliselta arvoltaan vähäisten sopimusten toteutuminen, sillä kukaan ei tekisi sopimuksia, joista saatava rahallinen hyöty olisi pienempi, kuin niiden tekoon vaadittava panostus.<sup>172</sup> Itse työn katsotaan jatkuvan mikäli työ tai työpanos perustuu peräkkäisiin, keskeyttämättömiin tai vain lyhyin keskeytyksin jatkuneisiin sopimuksiin<sup>173</sup>. Lisäyksen toivottiin estävän tilanteet, joissa työsuorituksen pilkkomisella osiin kierretään selvitysvelvollisuus<sup>174</sup>.

### 3.3.2. Selvitysvelvollisuuden valvonta, laiminlyönti ja sen seuraukset

Lain toteutumista valvovat työsuojeluviranomaiset työsuojelulain mukaisella tavalla. Heillä on lain mukainen oikeus päästä työpaikoille sekä saada valvonnan toteutumisen kannalta tarpeellisia tietoja valvottavasta yrityksestä.<sup>175</sup> Pian lain voimaantulon jälkeen huomattiin, etteivät työsuojeluviranomaisten tiedonsaantioikeudet olleet riittävät lain toteutumisen kannalta. Tietojen salassapitosäännökset estivät lakia valvovaa tahoa saamasta tietoja Verohallinnolta sekä Eläketurvakeskukselta. Tämä korjattiin vuonna 2009 tulleealla lakimuutoksella, jossa salassapitosäännöksiä lievennettiin.<sup>176</sup> Tilaajavastuulain käyttöönoton myötä oli ilmiselvää, että työsuojeluviranomaisten työtaakka tulisi merkittävästi lisääntymään lain valvontaan ja sanktioseuraamusten täytäntöönpanoon kuluvas- ta ajasta johtuen. Tämä tarkoitti, että työsuojeluviranomaisten resursseja oli lisättävä ennen lain täytäntöönpanoa<sup>177</sup>. Harmaan talouden torjunnan vuoksi oli jo aiemmin lisätty Verohallinnon sekä poliisiviranomaisten resursseja, eikä työsuojeluviranomaisen resurssien lisäämisen nähty poikkeavan edellisestä, varsinkin kun se oli lain toteuttamisen kannalta välttämätöntä.<sup>178</sup>

Osa valvontavastuusta on työsuojeluviranomaisten lisäksi siirretty yrityksen työntekijöille, esimerkiksi vuokratyöläisiä koskevissa tilanteissa. Yrityksen on ilmoitettava työntekijöitä edustavalle luottamusmiehelle tiedot yrityksen käyttämästä ulkoisesta työvoimasta. Näitä tietoja ovat esimerkiksi työntekijöitä vuokraavan tai alihankintasopimuksen tehneen yrityksen perustiedot, vuokratyöntekijöiden määrä sekä yrityksessä noudatettavat työehdot. Tämä on tärkeää sekä valvonnan tehostamisen takia että lain toteuttamiseksi, kuten sen toteamiseksi noudatetaanko yrityksessä niiden ilmoittamia

<sup>172</sup> HE 114/2006 vp: 22–23

<sup>173</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 4§ 2 momentti

<sup>174</sup> HE 114/2006 vp: 23

<sup>175</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 16

<sup>176</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 261–262

<sup>177</sup> Työelämä- ja tasa-arvovaliokunnan mietintö 10/2006 vp

<sup>178</sup> HE 114/2006 vp: 16

työehtoja. Tilaajan tulee ilmoittaa vuokratyötä koskevat tiedot, siis joko luottamusmielle tai työehtolain mukaiselle luottamusvaltuutetulle. Myös työsuojeluvaltuutettu on oikeutettu saamaan kyseiset tiedot. Nämä tahot antavat tietonsa yrityksen työntekijöille, jotka voivat verrata näitä omiin havaintoihinsa ja niiden perusteella ilmoittaa mahdollisista eroavaisuuksista ja rikkeistä.<sup>179</sup> Työntekijöille annettavien tietojen esitettiin tehostavan valvontaa sillä tällöin koko valvonta ei ole työsuojeluviranomaisten ja Verohallinnon harteilla. Samalla työehtojen ja omien oikeuksien valvonnan oletettiin parantavan työilmapiiriä.<sup>180</sup>

Selvitysvelvollisuuden laiminlyönnistä joutuu maksamaan valtiolle laiminlyöntimaksun. Erityisissä tapauksissa tilaaja voidaan määrätä maksamaan korotettu laiminlyöntimaksu. Maksu voidaan myös jättää kokonaan määräämättä, mikäli laiminlyöntiä pidetään vähäisenä ja se on olosuhteisiin nähden kohtuullinen.<sup>181</sup> Laiminlyöntimaksu määrätään kolmessa tilanteessa: mikäli selvitysvelvollisuus on kokonaan jätetty täyttämättä, mikäli sopimus on tehty liiketoimintakiellossa olevan yrityksen tai elinkeinoharjoittajan kanssa, tai sopimus on tehty tilanteessa, jossa tilaajan voidaan olettaa tienneen, ettei sopimuskumppani aio täyttää velvollisuuksiaan<sup>182</sup>.

Laiminlyöntimaksu vaihtelee 1 600–16 000 euron välillä. Rakentamistoimintaan liittyen maksu voidaan myös määrätä korotettuna, jolloin laiminlyöntimaksu vaihtelee välillä 16 000–50 000 euroa.<sup>183</sup> Laiminlyöntimaksun suuruuteen vaikuttavat laiminlyönnin aste, laatu ja laajuus. Lisäksi maksua määrättäessä huomioon otetaan tilaajan ja sopimusosapuolen välillä laaditun sopimuksen arvo. Edellä mainitut seikat vaikuttavat siihen kuinka vakavana laiminlyöntiä pidetään. Tilaajan omalla toiminnalla on merkittävä vaikutus maksun suuruuteen. Jos tilaajan voidaan osoittaa toimineen tahallisesti jättäessään selvitysvelvollisuutensa toteuttamatta, ja näin osoittaen piittaamattomuutta säädettyä lakia kohtaa, määrätään laiminlyöntimaksu suurempana kuin muussa tapauksessa. Se voidaan määrätä myös alempana, mikäli tilaaja on toiminnallaan yrittänyt torjua laiminlyönnin vaikutuksia.<sup>184</sup>

Vain rakennusalaan koskeva korotettu laiminlyöntimaksu voidaan määrätä kahdessa tapauksessa. Ensimmäinen koskee tilannetta, jossa tilaaja on tehnyt sopimuksen liiketoi-

<sup>179</sup> Työsuojeluhallinto 2014

<sup>180</sup> HE 114/2006 vp: 16–17

<sup>181</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 14

<sup>182</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 8

<sup>183</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014

<sup>184</sup> Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 9§

mintakieltoon määrätyn elinkeinoharjoittajan kanssa, ja on ollut tietoinen kumppaninsa oikeudellisesta tilasta. Toinen koskee tilanne, jossa voidaan osoittaa, että tilaaja on tiennyt, ettei vastapuolella ole aikomustakaan täyttää lakisääteisiä velvollisuuksiaan. Tällöin voidaan katsoa tilaajan toimineen selvästi välinpitämättömällä tavalla sivuuttaessaan vastapuolen aikeet olla noudattamatta velvoitteitaan.<sup>185</sup> Lain valmisteluissa tällaiseksi tilanteeksi katsottiin esimerkiksi liian alhaisen urakkatarjouksen hyväksyminen. Tällöin tilaajan olisi pitänyt käsittää, ettei kyseisellä hinnalla kyetä mitenkään maksamaan esimerkiksi sosiaaliturvamaksuja tai vähimmäisiä palkkoja sovittu työtulos huomioon ottaen.<sup>186</sup>

Laiminlyöntimaksun määräämisestä päättävä virallinen taho on rakennustyömaan sijaintialueen mukaan määräytyvä Työsuojeluhallinnon aluehallintovirasto<sup>187</sup>. Tavallisesti työsuojelun piiriin kuuluvien rikkomusten osalta voi Työsuojeluviranomainen säännösten nojalla määrätä työnantajaa korjaamaan toimintaansa velvoitteiden mukaiseksi määrämällä asiasta uhkasakon<sup>188</sup>. Selvitysvelvollisuudessa on kyse toiminnasta, joka on toteutettava ennen sopimuksen tekoa, ja jota ei jälkikäteen voi korjata, joten uhkasakon määrääminen ei kyseisessä tilanteessa ole tarkoituksen mukaista. Toisaalta jo tehtyjä sopimuksiakaan ei voida lain nojalla määrätä purettavaksi, sillä tämä sotisi sopimusvapautta vastaan. Lain valmisteluissa ei myöskään nähty rikosoikeudellisia seuraamuksia, raskaine rikosprosesseineen, järkevinä ratkaisuin. Näin päädyttiin hallinnolliseen sanktion, laiminlyöntimaksuun.<sup>189</sup>

Oikeus määrätä laiminlyöntimaksu vanhenee kahdessa vuodessa sopimusta koskeneen työn päätyttyä. Ennen päätöstä ja maksun täytäntöönpanoa aluehallintovirasto järjestää asiasta kuulemistilaisuuden. Tilaisuudessa tilaajalla on mahdollisuus kertoa oma näkökulmansa tapahtumista ja esittää laiminlyöntiin johtaneet syyt. Tehtyyn päätökseen voi hakea muutosta hallinto-oikeudelta.<sup>190</sup>

<sup>185</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 15

<sup>186</sup> HE 114/2006 vp: 29

<sup>187</sup> Työsuojeluhallinto 2014

<sup>188</sup> Työsuojeluhallinto 2009

<sup>189</sup> HE 114/2006 vp: 29

<sup>190</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 15–16

### 3.4. Tilaajavastuun tulokset sekä lain tulevaisuus

Tilaajavastuulain oletetaan parantavan yritysten liittymistä eri viranomaisrekistereihin ja sitä kautta helpottavan veroviranomaisten valvontaa. Sen tarkoituksena on olla valtiotodistuksen säätämien velvoitteiden ja elinkeinoelämän oman vastuun välillä tasapainotteleva harmaan talouden torjuntakeino. Lisäksi lailla halutaan viestittää yhteiskunnalle, etteivät yrittäjät voi välillisesti hyötyä harmaasta taloudesta ilman oman vastuunsa merkitystä. Sen oletetaan toimivan ennaltaehkäisevällä tavalla, jolloin yritykset ikään kuin itse korjaavat toimintaansa lain synnyttämien puitteiden seurauksena.<sup>191</sup>

Lain esitöissä sen myönnettiin aiheuttavan tilaajille, sekä vuokratyövoiman vuokrausta harjoittaville yrityksille hieman lisää työtä, mutta tätä pidettiin lailla saavutettaviin hyötyihin nähden pienenä vaihtoehtoiskustannuksena<sup>192</sup>. Lain käyttöönoton jälkeen asiaa selvittäneiden tutkimusten perusteella selvitysvelvollisuuden ei ole todettu aiheuttavan merkittäviä haittoja siitä saataviin hyötyihin nähden. Yrityksille suoraan aiheutuvat kustannukset ovat minimaaliset, sillä esimerkiksi ennakonperintärekisterin, työnantajarekisterin sekä arvonlisäverovelvollisten rekisterin tiedot saa maksutta Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (YTJ). Suorien kustannusten lisäksi selvitystyö vie työaikaa. Tämä hallinnollisen taakan määrä vaihtelee yrityskohtaisesti, mutta myös sitä voidaan pitää vähäisenä. Selvitysvelvollisuuden aiheuttamaa taakkaa keventää entisestään se, että rakentamisalalla on ennestään käytössä sähköisiä tietojenhankintajärjestelmiä.<sup>193</sup>

Lain tuloksellisuutta on muutenkin tutkittu paljon<sup>194</sup>. Työ- ja elinkeinoministeriö teetti tästä tutkimuksen<sup>195</sup> vuonna 2008. Tutkimuksen aikana tilaajavastuutarkastuksia tehtiin noin tuhat. Näistä tarkastuksista 40 prosenttia suuntautui rakennusosalalle. Selvitysvelvollisuus oli ollut puutteellista 60 prosentissa kaikissa tarkastuksen kohteena olleissa yrityksissä. Puutteet koskivat ennen kaikkea työssä noudatettavien työehtojen selvittämistä sekä kaupparekisteriotteita. Puutteita havaittiin myös verojen ja eläkevakuutusten maksujen selvittämisessä. Lisäksi tunnistekortit puuttuivat joka kolmannella tarkastetulla rakennustyömaalla. Kululupatoiminnassa oli ongelmia 30 prosentissa työmaista.<sup>196</sup> Koko tilaajavastuulain toimivuus asettui kyseenalaiseksi rakennustyömailla havaittujen

<sup>191</sup> HE 114/2006 vp: 15–16

<sup>192</sup> HE 114/2006 vp: 17

<sup>193</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 13–15

<sup>194</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 262–263

<sup>195</sup> Alvesalo & Hakamo 2009

<sup>196</sup> Kankaanranta & Mutttilainen 2010: 36 ks. myös Virke 2009: 26–27

monien laiminlyöntien johdosta<sup>197</sup>. Lisäksi vastuu oli helppo kiertää ottamalla käyttöön uusi yritys<sup>198</sup>.

Aiemmin käsiteltyjen tilaajavastuulain parannusten jälkeen työ- ja elinkeinoministeriö teetti vuonna 2013<sup>199</sup> uuden tutkimuksen tilaajavastuulain toimivuudesta. Sen tulokset julkaistiin tilaajavastuulain uudistamiseksi tehdyssä selvityksessä vuonna 2014.

Lain tärkein tavoite on harmaan talouden torjunta kokonaisuudessaan<sup>200</sup>. Tutkimuksen mukaan laki torjuu harmaata taloutta yleisellä tasolla melko hyvin. Lain ansiosta tilaajien on selvítettävä alihankkijoidensa taustat ja toimintatavat. Muiden epäterveestä kilpailusta aiheutuvien haittavaikutusten torjuntaan laki ei toimi odotetulla tavalla. Tällaisesta ovat esimerkkinä alipalkkaus ja työehtojen noudattamatta jättäminen.<sup>201</sup> Työntekijöiden tasa-arvoinen kohtelu on yksi lain tarkoitus<sup>202</sup>. Tilaajavastuun toimivuutta selvittänyt TIVA-ryhmä kiinnitti ongelmaan huomiota, ja suositteli, että jatkossa tilaaja olisi vastuussa vähimmäispalkoista koko ketjun osalta. Ketjuvastuun voisi välttää selvittämällä alihankkijoiden työntekijöiden palkkatiedot.<sup>203</sup> Yrityskyselyissä ehdotusta pidettiin hyvänä, mutta sen tosiasiallisia vaikutuksia vähimmäisehtojen noudattamiseen epäiltiin, ja samalla sen vaatimaan valvontatyötä kritisoitiin<sup>204</sup>.

Lain yhtenä tavoitteena on pitää yrityksille koituvaa hallinnollinen taakka mahdollisimman pienenä<sup>205</sup>. Aiemman mukaan tässä on onnistuttu hyvin, mutta aina on varaa kehittyä. Niinpä selvitystyöstä aiheutuvia kustannuksia pyritään edelleen pienentämään. Edeltävään liittyen harkinnassa on YTJ:n ylläpitämä rekisteri, josta kaikki selvityksen alla olevat tiedot löytyisivät kootusti ja helposti.<sup>206</sup> Tehtyjen kyselyjen mukaan uudistus vähentäisi hallinnollista taakkaa merkittävästi, ja samalla pienentäisi väärentämisten riskiä sekä varmistaisi, että tarvittavat tiedot ovat ajan tasalla<sup>207</sup>. Hallinnollista taakkaa vähentää myös aiemmin mainittu julkinen verovelkarekisteri, josta löytyy yhtäläisyyksiä sekä Belgiassa että Hollannissa käytössä olevista julkisista verovelkarekistereistä<sup>208</sup>.

---

<sup>197</sup> Lith 2010: 42

<sup>198</sup> Marttinen & Kartano 2011: 6

<sup>199</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014b: 9

<sup>200</sup> HE 114/2006 vp

<sup>201</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014b: 50

<sup>202</sup> Työsuojeluhallinto 2014

<sup>203</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 33–38

<sup>204</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014b: 61

<sup>205</sup> HE 114/2006 vp: 17

<sup>206</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013:31

<sup>207</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014b: 59–60

<sup>208</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012: 8–13 ks. myös Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 20

Jo tehdyistä merkittävistä uudistuksista voidaan mainita tilaajavastuulaissa vain rakennusalaan koskeva uudistus, jolla sopimusten vakiintuneisuuden merkityksestä luovuttiin<sup>209</sup>. Selvityksissä tätä pidettiin hyvänä uudistuksena. Toinen pelkästään rakennusalaan koskeva uudistus, korotettu laiminlyöntimaksu, nähtiin hyvänä uudistuksena sen ennalta ehkäisevän vaikutuksen takia, mutta samalla sen kapeaa soveltamisalaa kritisoitiin. Lisäksi kritiikkiä saivat mm. vaatimus vakuutuksen otosta, koska laissa ei nimenomaisesti vaadita todistusta siitä, että vakuutus on tosiasiallisesti maksettu.<sup>210</sup>

Suomen tilaajavastuulain nykyisen mallin vahvuuksina nähdään viranomaistoiminnan selkeys sekä lainsäädäntö, joka on keskitetty ja se, että tarvittava tieto löytyy kohtalaisen vaivattomasti. Lakiin on otettu yhtäläisyyksiä jo aiemmin muissa maissa<sup>211</sup> käytössä olevista malleista. Lähtökohtana voidaan pitää lain muokkaamista kunkin maan omiin tarpeisiin<sup>212</sup>. Tästä syystä esimerkiksi lähetettyjä työntekijöitä koskevan tiedon selvittämisen lisäämistä ei Suomessa pidetä tärkeänä uudistuksena<sup>213</sup>.

Kyselyn lopputuloksena YTJ:n ylläpitämää rekisteriä pidetään oikeana askeleena tilaajavastuulain edelleen kehittämiseksi. Muita mainittuja lakia parantavia asioita ovat tietoisuuden lisääminen tilaajavastuulaista sekä viranomaisyhteistyön parantaminen. Vastuiden kasvattamista ei kannateta.<sup>214</sup>

Tilaajavastuulain kokonaisuudistus käynnistyi työ- ja elinkeinoministeriön asetettua työryhmän tutkimaan lain muutostarpeita. Lähtökohtaisesti uudistuksen tavoitteena on yrityksille syntyvän hallinnollisen rasitteen ja byrokratian vähentäminen.<sup>215</sup> Uudistamisprojekti oli yksi Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelmassa vuosille 2012–2015 merkatuista hankkeista<sup>216</sup>. Uudistustyö on kesken vielä toukokuussa 2015, joten sen tuloksia ei ole vielä saatavilla.

<sup>209</sup> Harmaatalouden selvitysyksikkö 2013: 10–11

<sup>210</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014b: 52

<sup>211</sup> Muiden maiden malleja käsitellään tarkemmin luvussa 7.

<sup>212</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 17–22

<sup>213</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014: 66–69

<sup>214</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2014: 66–69

<sup>215</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012b

<sup>216</sup> Valtiovarainministeriö 2012: 3–5

## 4. RAKENNUSALAN KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVERO

Kuten aiemmin on todettu, on fiskaalisen verotuksen tavoitteena julkisen sektorin rahoittaminen. Yksi tapa verottaa on liittää se kulutukseen. Tavaroihin ja palveluihin liittyvä verotus kohdistetaan usein suoraan itse hyödykkeeseen. Suomessa käytössä olevat kulutusverot voidaan jakaa yleisiin sekä erityisiin kulutusveroihin sen mukaan kuinka moneen eri hyödykkeeseen kyseinen vero kohdentuu. Yleinen kulutusvero on esimerkiksi arvonlisävero, erityinen kulutusvero puolestaan autovero.<sup>217</sup>

Yleiset kulutusverot määräytyvät tyypillisesti prosentuaalisina osuuksina hyödykkeen myyntihinnasta. Erityisten kulutusverojen kohdalla määrittely voi liittyä esimerkiksi tuotteen painoon. Lisäksi kulutusverot voidaan jakaa välittömiin tai välillisiin kulutusveroihin. Jako määrittyy sen mukaan maksaako loppukäyttäjä lopulta veron tuotteen hinnassa vaiko ei. Yleisesti ottaen kulutusverot ovat välillisiä veroja.<sup>218</sup> Tällainen välillinen kulutusvero on tärkeä osa kansallista verojärjestelmää, mutta sen vähennysoikeuksien seurauksena siihen liittyy paljon harmaata taloutta.

Edeltävän vuoksi Suomessa on nykyään käytössä rakentamispalveluiden osalta niin sanottu käänteinen arvonlisäverojärjestelmä. Tämä on toinen suuri lakiuudistus, jolla pyritään torjumaan rakennusalan harmaata taloutta. Laki käännetyistä arvonlisäverojärjestelmästä tuli voimaan 1.4.2011. Kyseistä lakia sovelletaan vain niihin rakennuspalveluiden suorituksiin, jotka ovat alkaneet 1.4.2011 tai sen jälkeen. Tätä ennen aloitetuttujen, vielä keskeneräisten urakoiden kohdalla menetellään vanhan lain tilan mukaisesti.<sup>219</sup>

### 4.1. Lain taustaa

Rakennusallalla harmaa talous ja erityisesti laiminlyödyt arvonlisäverot nähtiin ongelmaksi jo varhain. Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin toimeksiannosta tilanteeseen ratkaisua etsi harmaan talouden erikoistutkija Pekka Lith jo vuonna 2004. Hän suositteli ratkaisuksi käänteistä arvonlisäverojärjestelmää, jollainen oli käytössä muutamissa Euroopan unionin jäsenmaissa.<sup>220</sup> Myöhemmin, vuosien 2008 ja 2010 välisenä aikana eduskunnassa tehtiin kolme lakialoitetta koskien rakentamispalveluiden erityistä

<sup>217</sup> Linnakangas & Juanto 2008: 1–5

<sup>218</sup> Linnakangas & Juanto 2008: 5

<sup>219</sup> Verohallinto 2012c

<sup>220</sup> Lith 2004: 2, 18

käännettyä arvonlisäverojärjestelmää. Kaikki lakialoitteet pyrkivät muuttamaan tilannetta, jossa pitkissä aliurakointiketjuissa pääurakoitsijoille vähennyskelpoiset verot oli aliurakoitsijoiden toimesta jätetty tilittämättä valtiolle. Vallitsevan tilanteen seurauksena oli verotulojen menetys ja kilpailun vääristyminen.<sup>221</sup>

Esityksissä mainittiin kolme erilaista arvonlisäveron laiminlyöntitilannetta, joihin käännetyllä järjestelmällä voitaisiin puuttua. Yksi oli ilmoitetut, mutta maksamattomat arvonlisäverot. Toinen oli negatiivisen vuosisaldon yritykset. Tällä tarkoitetaan tilanteita, joissa yritysten tavara- ja palveluustoista saatavat arvonlisäverovähennykset ylittävät niiden myynnistä kertyneen arvonlisäveron summan. Kolmas oli ilmoittamatta jäänyt arvonlisävero. Tällöin puhutaan kirjanpidon ulkopuolisista tuloista.<sup>222</sup>

Ensimmäisen lakialoitteen, LA 42/2008, mukaan aiemmin käyttöön otettu tilaajavastuulaki oli epäonnistunut harmaan talouden torjunnassa<sup>223</sup>. Käännetyn arvonlisäverojärjestelmän odotettiin parantavan tilannetta. Laille haettiin esimerkkiä käänteisen arvonlisäverojärjestelmän aiemmin käyttöönottaneiden maiden järjestelmistä. Lakiesityksessä pohjana toimi ns. Hollannin-malli.<sup>224</sup> Varsinainen hallituksen esitys peilaa paljolti Saksan ja Ruotsin malleihin<sup>225 226</sup>.

Rakennusteollisuus RT ry ei uskonut ehdotetun käänteisen arvonlisäverojärjestelmän vaikuttavan harmaaseen talouteen toivotulla tavalla. Järjestö pelkäsi uuden järjestelmän vain lisäävän byrokratiaa. Se toivoi asian valmistelussa aikalaisää ainakin siihen asti kunnes Ruotsissa aiemmin käyttöön otetun rakennusalan käänteisen arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta koskevat tulokset olisi saatavilla.<sup>227</sup> Näin myös tapahtui, sillä varsinainen lakiesitys, HE 41/2010 vp, esiteltiin eduskunnalle vasta Ruotsista saatujen tulosten jälkeen<sup>228</sup>.

Hallituksen esitys lähetettiin valmisteltavaksi valtiovarainvaliokuntaan, jossa esitystä käsiteltiin. Valtionvarainvaliokunta kuuli alan erityisasiantuntijoita sekä kävi läpi eri tahojen, mm. rakennusliiton, selvityksiä asiasta. Lopulta valiokunta puolsi esitystä pie-

<sup>221</sup> LA 42/2008 vp ks. myös LA 126/2008 vp sekä LA 98/2009 vp

<sup>222</sup> LA 126/2008 vp

<sup>223</sup> HE 41/2010: 11: Tämä johtui suurimmaksi osaksi siitä, että tilaajavastuunlain mukainen selvitysvollisuus, ja tätä kautta huonomaineisten yritysten kanssa tehdyn yhteistyön loppuminen, oli helppo kiertää uusien, vasta perustettujen tai ulkomaille rekisteröityjen yritysten avulla.

<sup>224</sup> LA 42/2008 vp

<sup>225</sup> HE 41/2010 vp: 12

<sup>226</sup> Asiaa käsitellään tutkielman kansainvälisessä osuudessa luvussa seitsemän.

<sup>227</sup> LA 126/2008 vp

<sup>228</sup> HE 41/2010 vp: 7



nin muutoksin. Esityksessä käänteinen arvonlisävero koski sekä päästöoikeuksia että rakennusala. Päästöoikeuksien kohdalla käänteinen järjestelmä otettiin käyttöön nopeassa aikataulussa, rakennusalan kohdalla käänteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa haluttiin lykätä muutosten merkittävyyden johdosta.<sup>229</sup>

#### 4.2. Suoran sekä käännetyn arvonlisäveron eroavaisuudet

Suomessa on maksettava arvonlisäveroa tavaroiden ja palvelujen myynnistä liiketoiminnassa<sup>230</sup>. Tavallisessa tapauksessa arvonlisäveron valtiolle tilittää tuotteen tai palvelun myyjä. Asiakkaan ostaessa palvelun, myyjä laskuttaa asiakasta summalla, jossa on mukana laskennallinen arvonlisävero ja tilittää lopulta arvonlisäveron valtiolle. Tämän jälkeen myyjä voi vähentää omassa verotuksessaan tuotantopanoksen hankintaan sisältyvän kulun.<sup>231</sup> Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että tuotteen tai palvelun myyjä on verovelvollinen. Verovelvollisia ovat kaikki, jotka merkitään arvonlisäverolain 172 §:n mukaisesti arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Arvonlisäveron vähennysoikeudella estetään veron kertaantuminen läpi liiketoimintaketjun.<sup>232</sup> Suomessa yleinen arvonlisäverokanta on 24 prosenttia.<sup>233</sup>

Poikkeuksen edellä sanottuun määrää arvonlisäverolain pykälät 2a, 8a–c sekä 9. Nämä määrittävät milloin sovelletaan ns. käännettyä verovelvollisuutta. Pykälien mukaan käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kun tavaran tai palvelun myyjä on ulkomaa-lainen eikä tällä ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa (9§). Normaalista poiketaan myös ns. kolmikantatilanteissa (2a §), kulanmyynnissä (8a §), päästöoikeuksien ostoissa (8b §) sekä rakentamispalveluiden myynnissä (8c §). Kaikissa edellämainituissa tapauksissa arvonlisäveron suorittaa tavaran tai palvelun ostaja.<sup>234</sup>

Rakentamispalvelut kuuluvat siis käännetyn arvonlisäveron piiriin. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että aliurakoitsija veloittaa palvelun ostajaa, pääurakoitsijaa, verottomalla hinnalla. Tämän jälkeen pääurakoitsija suorittaa verottajalle arvonlisäveron, jonka osuuden pääurakoitsija voi myöhemmin vähentää omassa verotuksessaan. Tämä edellyttää, että rakentamispalvelun ostajana toimii yritys, joka myy rakentamispalveluja. Toi-

<sup>229</sup> VaVM 21/2010 vp

<sup>230</sup> Juanto & Saukko 2014: 18 ks. myös Arvonlisäverolaki 1§

<sup>231</sup> Juanto & Saukko 2014: 197–200 ks. myös Huhtala & Sorvanto 2011: 199 sekä Arvonlisäverolaki 102 §

<sup>232</sup> Wikström 2008: 390–394 ks. myös Juanto & Saukko 2014: 197–200

<sup>233</sup> Veronmaksajain keskusliitto ry 2015 ks. myös Verohallinto 2013d

<sup>234</sup> Juanto & Saukko 2014: 21

sin sanoen ostajalla täytyy olla rakennusliikestatus. Edellisen lisäksi palvelun on oltava arvonlisäverolain 31 §:n kolmannen momentin ensimmäisen kohdan tarkoittamaa rakennuspalvelua.<sup>235</sup>

Rakentamispalveluiden osalta *uusia liikerakennuksia* koskeva vero-osuus tulee vähennyskelpoiseksi arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan pääsäännön mukaisesti. Tällöin arvonlisäverollista toimintaa varten rakennetun liikerakennuksen rakennuttajalla on oikeus vähentää rakentamista varten hankkimiansa palveluiden ja tavaroiden veroarvot. Rakentamispalveluiden käänteisen verovelvollisuuden vuoksi edellä mainittuun yleissääntöön on kuitenkin joitakin poikkeuksia.<sup>236</sup> Kyseiset poikkeukset on esitetty arvonlisäverolaissa:

*Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten hankkimastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka luovuttajan on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31, 31 a tai 33 §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen luovutusta ollut otettu luovuttajan käyttöön.*

(Arvonlisäverolaki 103 §)

Lisäksi edellytetään, että luovuttaja on antanut luovutuksensaajalle selvityksen luovutusta koskevan veron määrästä. Kyseiset tarkentavat pykälät (31 §, 31a § sekä 33 §) määrittelevät sitä milloin rakentamispalvelu on otettu omaan käyttöön. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, ettei rakennuksen luovuttaja ole itse ottanut rakennusta omaan käyttöönsä ennen sen myyntiä. Vähennysoikeus on käytössä käytettyjen rakennusten osalta, mikäli toinen yritys on ostanut rakennuksen kunnostaakseen sen ennen myyntiä. Tällöin vähennysoikeus koskee kunnostustöistä syntyneitä kuluja.<sup>237</sup>

#### 4.3. Käänteisen arvonlisäveron toteutumisen ehdot

Rakennusalan käänteisen verovelvollisuuden täyttymiselle on arvonlisäverolain 8 c §:n mukaan kaksi ehtoa. Palvelun on ensinnäkin oltava arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin mukaista rakentamispalvelua tai yrityksen suorittamaa vuokrauspalvelua rakentamista varten.<sup>238</sup> Lain esitöissä uudistuksen ulottamista rakennusten suunnittelu- ja valvonta

<sup>235</sup> Nyrhinen & Äärilä 2013: 332–336 ks. myös Arvonlisäverolaki 8 c §

<sup>236</sup> Juanto & Saukko 2014: 211

<sup>237</sup> Juanto & Saukko 2014: 211

<sup>238</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 15–17 ks. myös Verohallinto 2012c

tehtäviin ei pidetty tarpeellisena. Tämän jopa todettiin olevan arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan vastaista.<sup>239</sup>

Toiseksi rakentamispalvelun ostajan on oltava sellainen elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalvelua muutoin kuin satunnaisesti. Ostajan harjoittama rakentamispalvelu voi olla pää- tai sivutoimista. Satunnaisuus on puolestaan määriteltävä sellaiseksi toiminnaksi, joka on kertaluontoista tai muuten vähäistä. Kääntäen tämä tarkoittaa sitä, että toiminnan on oltava tarkoitettu jatkuvaksi.<sup>240</sup> Rakentamispalvelun laadun sekä palvelun ostajan määrittely on lain toteutumisen kannalta välttämätöntä. Myyjälle laki ei aseta erityisiä vaatimuksia, eikä täten myyjän erityistä määrittelyä katsottu lain valmistelun yhteydessä tärkeäksi.<sup>241</sup>

Edellä olevat pätevät myös ns. välimieheen. Välimies on ostaja, joka ostaa rakentamispalvelun toiselta ja myy sen edelleen seuraavalle edellä mainitun kaltaiselle toimijalle.<sup>242</sup> Järjestelmän ulottamisella koskemaan myös välimiehiä pyrittiin estämään tilanteet, joissa käännettyä verovelvollisuutta pyrittäisiin kiertämään alihankintaketjuun sijoitetulla satunnaisesti rakentamispalvelua tarjoavan yrityksen avulla.<sup>243</sup>

#### 4.4. Lain tavoite

Lain tavoitteena on ehkäistä pitkissä aliurakointiketjuissa tapahtuvaa arvonlisäverojen laiminlyöntiä, ja näin kartuttaa valtion kassaa. Toisena tavoitteena on lisätä alan tervettä kilpailua.<sup>244</sup> Terveen kilpailun lähtökohtana on pyrkimys kaventaa rehellisten ja epärehellisten yritysten välistä kuilua asettamalla kaikki samalla viivalle. Käänteisen arvonlisäveron käyttöönottoa harmaan talouden ehkäisykeinona perusteltiin sillä, että se poistaa mahdollisuuden sellaiseen veronkiertoon, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron jonka myyjä jättää maksamatta valtiolle.<sup>245</sup>

Lisäksi käännetyn arvonlisäverojärjestelmän arveltiin alun perin jossain määrin soveltuvan tekaistujen kuittien ongelmaan<sup>246</sup>. Hallituksen esityksessä eduskunnalle (HE

<sup>239</sup> HE 41/2010 vp: 13

<sup>240</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 15–17; 36–37 ks. myös Verohallinto 2012c

<sup>241</sup> HE 41/2010 vp: 13

<sup>242</sup> Verohallinto 2012c

<sup>243</sup> HE 41/2010 vp: 12

<sup>244</sup> Lith 2004: 2

<sup>245</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 20 ks. myös HE 41/2010 vp: 9–13

<sup>246</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012e: 2

41/2010 vp) myönnettiin, ettei käännetty arvonlisäverojärjestelmä rakennusallalla poistaisi kokonaan alalla rehottavaa kuittikauppaa, mutta sillä uskottiin olevan välillinen, arvonlisäveron suuruinen, vaikutus. Samalla myönnettiin, ettei käännteinen verojärjestelmä vaikuta tuloveroja ja ennakonpidätystä koskevien veromenetysten suuruuteen tai ylipäättänsä poistaisi kokonaan alan harmaata taloutta. Välillisesti sen kuitenkin oletettiin vaikuttavan harmaan talouden toiminnan kokonaishyötyyn yleisesti kerättyjen arvonlisäverojen osuuden mukaisella määrällä.<sup>247</sup>

Koska arvonlisäveromaksujen laiminlyönti koskee erityisesti aliurakointia<sup>248</sup>, koskee käännetty arvonlisäverojärjestelmä vain aliurakoitsijoiden ja pääurakoitsijoiden välisiä myyntejä<sup>249</sup>. Tilaajan ja pääurakoitsijan välisten myyntien jättämisellä järjestelmän ulkopuolelle halutaan rajata poikkeusjärjestelmässä olevia tahoja, ja näin pitää järjestelmä mahdollisimman yksinkertaisena.<sup>250</sup>

Käänteisessä arvonlisäverojärjestelmässä pääurakoitsija maksaa arvonlisäveron koko urakointiketjun osalta<sup>251</sup>. Pääurakoitsijan maksaessa arvonlisäveron arvon koko ketjun arvosta, myös aliurakoitsijan saaman arvonlisäyksestä, saa valtio verotulot kerättyä.<sup>252</sup> Maksun keskittämällä pääurakoitsijan vastuulle halutaan estää yleisen arvonlisäverojärjestelmän mahdollistamat tapaukset, joissa aliurakoitsijan oli mahdollista jättää verot maksamatta, samalla kun pääurakoitsija vähensi aliurakoitsijan laskuttamat arvonlisäverot omassa arvonlisäverotuksessaan<sup>253</sup>. Lisäksi tilitysten keskittämistä pääurakoitsijoille perusteltiin lakisesityksessä (HE 41/2010 vp) sillä, että tämä on tehokkain keino kerätä veroja. Se johtuu siitä, että pääurakoitsijoita pidetään nuhteettomina, ja täten varmimpina veronmaksajina ja lisäksi näiden taloushallinnollinen kyvykkyys on parempi verrattuna pienempiin toimijoihin.<sup>254</sup>

#### 4.5. Käännetyllä verovelvollisuudella saavutetut tulokset

Lakia valmisteltaessa monimutkaisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton uskottiin lisäävän Verohallinnon kustannuksia. Tämä oletettiin johtuvan uuden järjestelmän kou-

<sup>247</sup> HE 41/2010 vp: 12

<sup>248</sup> Lith 2004: 16

<sup>249</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012e: 2–3

<sup>250</sup> HE 41/2010 vp: 12

<sup>251</sup> Verohallinto 2012c

<sup>252</sup> HE 41/2010 vp: 9–13

<sup>253</sup> Lith 2004: 15

<sup>254</sup> HE 41/2010 vp: 14

lutukseen vaadittavista menoista sekä järjestelmän toimivuuden turvaamiselle välttämättömän verovalvonnan kasvavista henkilöstökuluista. Yritysten kohdalla hallintokustannusten uskottiin lisääntyvän noin 30 miljoonaa euroa. Kulujen kasvun oletettiin koskevan erityisesti suuria ja keskisuuria yrityksiä. Lain valmistelun aikoihin Rakennusteollisuus RT ry teki oman arvionsa menoista, jonka mukaan hallinnollisten kulujen nousun oletettiin johtuvan lisähenkilöstön palkkakuluista, neuvonantajien palkkioista sekä tili-toimistojen kuluista.<sup>255</sup> Uudistuksen synnyttämien kustannusten määrää ei ole tähän päivään mennessä selvitty. Sen sijaan lain toimivuutta on selvitetty.

Ennen käänteisen verotusjärjestelmän käyttöönottoa arviot sen tuotoista ja tehokkuudesta olivat vaihtelevia<sup>256</sup>. Vuonna 2012 tehdyn rakennusalan käännetyn arvonlisäverojärjestelmän vaikutuksia arvioineen selvityksen mukaan uusi järjestelmä toimii melko hyvin. Esimerkiksi ensimmäisen toimintavuotensa aikana lain avulla oli kerätty ainakin 75 miljoonaa euroa enemmän arvonlisäveroa kuin ennen lain käyttöönottoa.<sup>257</sup>

Hallituksen esityksessä HE 41/2010 vp esitettiin huoli siitä, että riski suurten veropetosten lisääntymiselle kasvaa kun arvonlisäverotilitykset keskitetään pääurakoitsijoille<sup>258</sup>. Selvityksen mukaan pelko oli turha, sillä systemaattinen veronkierto ei lisääntynyt käännetyn arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton myötä. Pääurakoitsijoilta maksamatta jääneiden ja täten perintään siirtyneiden verojen määrä pysyi samalla tasolla kuin mitä se ennen uudistusta oli.<sup>259</sup>

Toinen huoli oli lyhytikäisten bulvaaniyritysten käyttö veronkiertotarkoituksissa. Teoriassa bulvaaniyritykset toimivat siten, että ne jättävät verot maksamatta ja lopettavat toimintansa ennen mahdollista verotarkastusta.<sup>260</sup> Myös tämä pelko osoittautui turhaksi, sillä selvitykseen liittyvissä verotarkastuksissa ei havaitta edellä mainitun kaltaisten bulvaaniyritysten esiintymistä.<sup>261</sup>

Verouudistuksen oletettiin vaikuttavan positiivisesti harmaaseen talouteen siten, että harmaan talouden kokonaishyöty pienenesi arvonlisäveron määrällä. Samalla kuitenkin todettiin, ettei käänteinen arvonlisävero poista kokonaan rakennusalan harmaata taloutta

<sup>255</sup> HE 41/2010 vp: 16–17

<sup>256</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 9 ks. myös HE 41/2010 vp: 7–8

<sup>257</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012d: 2; 5 ks. myös Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012e

<sup>258</sup> HE 41/2010 vp: 14

<sup>259</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012d: 2–4

<sup>260</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 23 ks. myös HE 41/2010 vp: 16

<sup>261</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012d: 4

eikä esimerkiksi vaikuta kuittikauppaan.<sup>262</sup> Vaikka laki ei suoranaisesti vaikuttanut alalla esiintyvien väärän sisältöisten kuittien määrään, vähensi se verotarkastusten mukaan kuiteista saatavaa hyötyä, sillä niistä oli uudistuksen jälkeen, ainakin osittain, jäänyt pois arvonlisävero<sup>263</sup>.

Selvityksessä kuitenkin mainittiin, ettei tarkastuksissa ilmenneistä tuloksista voida vetää liian suuria johtopäätöksiä suuntaan jos toiseen, lähinnä verotarkastusten vähäisen lukumäärän johdosta<sup>264</sup>. Verohallinto on tämän jälkeen tehnyt useita selvityksiä lain toimivuudesta, joiden pohjalta valtiovarainministeriö laati oman selvityksensä. Selvityksen lopputuloksena on, että järjestelmä toimii sille asetettujen tavoitteiden mukaisesti.<sup>265</sup>

---

<sup>262</sup> HE 41/2010 vp: 16

<sup>263</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012d: 4

<sup>264</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012d: 4

<sup>265</sup> Valtioneuvoston kanslia 2013: 55 ks. myös Hirvonen & Määttä 2015: 56

## 5. RAKENNUSALAN VERONUMERO

Seuraavana suurena harmaan talouden torjuntakeinona voidaan mainita rakennusalan veronumerojärjestelmä, joka toimii symbioosissa luvussa 6 käsittelyssä olevan ilmoitusvelvollisuuden kanssa. Laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä tuli voimaan 1.9.2012. Lakia sovelletaan kyseisen päivämäärän jälkeen käynnistyneisiin rakennushankkeisiin. Ennen lakimuutosta alkaneisiin rakennushankkeisiin sovellettiin siirtymäaikaa; näissä hankkeissa veronumeroa oli käytettävä viimeistään 1.3.2013.<sup>266</sup>

Lain voimaantulopäivästä lähtien jokaisella yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevällä henkilöllä on täytynyt olla veronumero<sup>267</sup>. Näkyvällä paikalla pidettävä veronumero merkitään tunnustekorttiin. Järjestelmän avulla on tarkoitus kerätä tietoa ja valvoa rakennuksilla työskenteleviä henkilöitä. Kohteena ovat erityisesti ulkomaiset työntekijät: he saavat Verohallinnon myöntämän tilapäisen henkilötunnuksen ja veronumeron.<sup>268</sup>

### 5.1. Lain taustaa

Veronumeron ja veronumerojärjestelmän käyttöönottoa yhtenä rakennusalaan vaivaavan harmaan talouden torjuntakeinona on esitetty monta kertaa. Sitä on ehdotettu mm. tarkastusvaliokunnan mietinnössä<sup>269</sup>, työ- ja elinkeinoministeriön alaisuudessa toimineen työryhmän tuloksiin perustuvassa muistiossa<sup>270</sup> sekä valtioneuvoston periaatepäätöksessä hallituksen toimintaohjelmasta talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi vuosina 2010–2011.<sup>271</sup> Lopulta veronumerosta tehtiin lakiesitys vuonna 2011<sup>272</sup>.

Verovalvonnan keinojen on oltava toimivia sekä käytännön valvontatyössä että otettava huomioon perusoikeudet ja mm. vapaa liikkuvuus. Kyseisten näkökulmien johdosta veronumerouudistuksen takana on valtava määrä taustamateriaalia. Lakia oli valmisteltu yhteistyössä eri ministeriöiden ja alalla toimivien instanssien välillä. Suuren taustamateriaalin ja -työn avulla varmistettiin eri näkökulmien riittävä esilletulo. Tämän ansiosta

<sup>266</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 17

<sup>267</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012: 18

<sup>268</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012: 18

<sup>269</sup> Tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010:17

<sup>270</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011

<sup>271</sup> Hirvonen 2012: 146

<sup>272</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 24 ks. myös HE 58/2011 vp: 1

lakiehdotus saavutti vankan tuen. Kannanottojen perusteella kyseisen kaltaista valvontatyökalua oli odotettu jo pitkään.<sup>273</sup>

Valtiovarainvaliokunnan kannanotoissa lain arvioitiin olevan hyvä käytännönväline valvontaan ja taisteluun erityisesti ulkomailta lähetetyn työvoimaan liittyvään talousrikkisuuden torjuntaan. Hyöty tulee siitä, että ulkomaiset työntekijät tulevat Verohallinnon rekisteriin, jonka kautta heitä voidaan valvoa.<sup>274</sup> Ilman toimivaa valvontaa on mahdollonta seurata kotimaisia tai ulkomaisia pimeitä työntekijöitä. Pimeiden työntekijöiden kiinnijäämiseen vaikuttaa erityisesti se, että jokaisen työntekijän on oltava rekisterissä sekä se, että heidän on pidettävä tunnistekorttia näkyvissä.<sup>275</sup>

## 5.2. Lain tavoite

Hallituksen eduskunnalle antamassa esityksessä laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä (HE 58/2011 vp) lakia perusteltiin keinona torjua rakennusalan veronkiertoa<sup>276</sup>. Lisäksi lakia perusteltiin kilpailun tasapuolisuudella ja kotimaisten yritysten aseman suojaamisella. Hallituksen esitystä käsitellyt työelämä- ja tasa-arvovaliokunta piti ongelmallisena sitä, että Suomessa lyhytaikaisia urakkasopimuksia tekevät ulkomaiset yritykset tai niiden ulkomaiset työntekijät eivät välttämättä maksa ollenkaan veroja Suomeen, eivätkä välttämättä kotimaahansakaan. Tämä antaa niille suunnattoman kilpailuedun muita yrityksiä vastaan ja täten vääristää kilpailua.<sup>277</sup>

Laki koskettaa erityisesti Suomessa työskenteleviä ulkomaalaisia työntekijöitä, Suomessa toimivia ulkomaalaisia yrityksiä sekä ulkomaalaisten yritysten työntekijöitä, joiden valvonta on hankalaa<sup>278</sup>. Suomessa työskentelevät ulkomaalaiset voidaan jakaa vakituisesti ja tilapäisesti Suomessa työskenteleviin henkilöihin<sup>279</sup>. Työn takia tapahtuvaa, pysyväluonteista maahanmuuttoa kutsutaan työperäiseksi maahanmuutoksi. Työn perässä vakituisesti Suomeen muuttaneet henkilöt ovat rekisteröity eri viranomaisrekistereihin, jotta he pääsevät esimerkiksi suomalaisen terveyshuollon ja sosiaaliturvan piiriin. He joutuvat myös hankkimaan suomalaisen henkilötunnuksen työskennelläkseen Suo-

---

<sup>273</sup> VaVM 8/2011 vp

<sup>274</sup> VaVM 8/2011 vp

<sup>275</sup> Hirvonen 2012: 146

<sup>276</sup> HE 58/2011 vp: 8

<sup>277</sup> TyVL 16/2010 vp

<sup>278</sup> Hirvonen 2012: 146

<sup>279</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 87–94 ks. myös Lith 2008:2



nessa. Heidän valvonta ei siis ole ongelma. Työperäinen maahanmuutto on kuitenkin verrattaen vähäistä verrattuna koko maahanmuuttoon.<sup>280</sup>

Suomessa ulkomaalaisten tilapäinen työskentely on 2000-luvulla lisääntynyt merkittävästi erityisesti rakennusallalla. Tilapäisesti Suomessa työskentelevät henkilöt voidaan jakaa suoraan suomalaisen yritykseen palkattuihin työntekijöihin sekä Suomeen lähetettyihin<sup>281</sup> työntekijöihin. Suoraan suomalaisessa yrityksessä työskentelevät henkilöt ovat samanlaisessa asemassa kuin kotimaisetkin työntekijät, ja ovat täten useissa rekistereissä. Toisaalta suurin osa Suomessa työskentelevistä ulkomaisista työntekijöistä on lähetettyjä työntekijöitä, joista viranomaisilla olevat tiedot ovat hyvin rajalliset.<sup>282</sup> Tällaisten ulkomaalaisten työntekijöiden ja yritysten tilastointi, valvonta ja sitä kautta verojen maksuperusteen varmistaminen sekä lopulta verojen keräys, on veronumerojärjestelmän tärkein tehtävä.<sup>283</sup>

Ennen veronumerojärjestelmää jopa yli puolet ulkomaisesta työvoimasta jätti maksamatta veronsa Suomeen. Ongelma selittyi osin lainsäädännön puuteilla, toisaalta verovalvonta oli olematonta.<sup>284</sup> Tehokkaiden verovalvonnallisten keinojen puuttuessa Verohallinto ei pystynyt valvomaan ulkomaisten työntekijöiden tosiasiallista oleskelua Suomessa. Ei ollut käytännön tietoa siitä, olivatko työntekijät todellisuudessa yli kuuden kuukauden ajan Suomessa, jonka johdosta heille syntyisi yleinen verovelvollisuus Suomen valtiota kohtaan.<sup>285</sup>

Tuloverolain (1535/1992) mukaan Suomessa verovelvollisuus jaetaan kahteen eri tyyppiin; yleiseen verovelvollisuuteen sekä rajoitettuun verovelvollisuuteen<sup>286</sup>. Yleinen verovelvollisuus liittyy asuinvaltioperiaatteeseen, jonka mukaan jokainen luonnollinen tai juridinen henkilö<sup>287</sup> maksaa veronsa kaikesta maailmanlaajuisesta tulosta sekä varallisuudesta siihen maahan, jossa kyseinen henkilö asuu. Tällöin verotus ei riipu henkilön tosiallisesta kansalaisuudesta. Rajoitettu verovelvollisuus liittyy puolestaan lähdevaltioperiaatteeseen. Lähdevaltioperiaatteen mukaan verovelvollinen maksaa veroja siihen

---

<sup>280</sup> Lith 2008: 2

<sup>281</sup> Lith 2008: 2: Lähetetyt työntekijät asuvat toisessa valtiossa ja ovat ulkomaalaisen yrityksen palkkalistoilla. Kyseinen yritys lähettää tarpeen mukaan työntekijänsä työskentelemään Suomeen.

<sup>282</sup> Lith 2008: 2

<sup>283</sup> Hirvonen 2012: 146

<sup>284</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 3; 90–94

<sup>285</sup> HE 58/2011 vp: 8–9

<sup>286</sup> Tuloverolaki 9§

<sup>287</sup> Hoppu & Hoppu 2007: 31–43: Ihmistä oikeussubjektina kutsutaan luonnolliseksi henkilöksi. Juridisia henkilöitä ovat erilaiset yhteisöt ja säätiöt.

maahan, jossa hänen tulonsa syntyy. Tällöin verotus ei ole riippuvaista henkilön tosiasiallisesta asuinpaikasta.<sup>288</sup>

Yleisesti verovelvollinen henkilö siis maksaa Suomeen veroja kaikesta saamastaan tuloista. Yleisesti verovelvollinen on sellainen henkilö, joka on viimeisen kuuden kuukauden aikana asunut jatkuvasti Suomessa. Yleisen verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät myös mikäli henkilöllä on Suomessa varsinainen asunto ja koti. Rajoitetusti verovelvollisia ovat kaikki ne henkilöt, jotka eivät ole yleisesti verovelvollisia. Tällöin esimerkiksi Suomessa työskentelevät henkilöt, jotka eivät asu Suomessa, ovat rajoitetusti verovelvollisia. Tässä tilanteessa he maksavat veroja Suomeen vain niistä tuloista, jotka on saatu Suomesta.<sup>289</sup>

Lähetettyjen työntekijöiden verovelvollisuuden selvittämisen lisäksi ongelmallisia ovat ulkomaiset yritykset, joille ei ehdi muodostua *kiinteää toimipaikkaa*<sup>290</sup>. Tämän seurauksena kiinteästä toimipaikasta syntyvien verojen muodostuminen ja niiden maksaminen on epävarmaa ja satunnaista.<sup>291</sup> Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei synny, ei yrityksen ole pakko rekisteröityä minnekään, josta seuraa, että yritystä on hankala valvoa. Tätä yritettiin korjata vuoden 2007 alussa voimaan tulleella lakimuutoksella, joka mahdollisti ulkomaisten yritysten merkitsemisen ennakonperintärekisteriin. Rekisteröintiä ei kuitenkaan säädetty tarpeeksi kattavaksi, eikä se liiemmin tuonut ongelmaan helpotusta.<sup>292</sup> Tämä onkin yksi syy miksi rakennusalan veronumero on otettu käyttöön.<sup>293</sup>

### 5.3. Vaatimukset

Yhteisillä rakennustyömailla pakolliseksi määritelty veronumero on Verohallinnolta saatava 12-merkkinen yksilöllinen numerosarja.<sup>294</sup> Uudistuksen aikoihin töissä olleet suomalaiset rakennusalan työntekijät saivat veronumeron vuoden 2012 verokortin yh-

<sup>288</sup> Myrsky ja Linnakangas 2009: 15–16

<sup>289</sup> Verohallinto 2014c

<sup>290</sup> Helminen 2009: 155–157: *Kiinteä toimipaikka* on määritelty tuloverolaissa, lähdeverolaissa, EU:n korko-rojaltidirektiiveissä sekä kansainvälisissä verosopimuksissa, jotka perustuvat OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan määritelmään. Tuloverolain mukaisesti kiinteä toimipaikka syntyy, mikäli paikalle on perustettu liikepaikka pysyvää elinkeinoharjoittamista varten tai tällaista toimintaa on suunniteltu tehtäväksi ja sen vuoksi on ryhdytty erilaisiin toimiin. Verosopimuksen määritelmä, joka on kansallista lainsäädäntöä merkityksellisempi, on jokseenkin samanlainen kansallisen määritelmän kanssa.

<sup>291</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 6

<sup>292</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 100–101

<sup>293</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 7

<sup>294</sup> Verohallinto 2013

teydessä, ja ammatinharjoittajat ennakkoverolipulla. Uudistuksen jälkeen töihin tulleet työntekijät voivat hakea veronumeron mistä tahansa verotoimistosta. Näin menetellään myös, mikäli veronumero on kadonnut. Myös työnantaja voi tilata omien työntekijöidensä veronumerot suoraan työmaalle toimittamalla työntekijöidensä henkilötunnukset Verohallintoon, joka lähettää veronumerot postitse. Ulkomaalaiset työntekijät saavat veronumeron sekä sitä edellyttävän henkilötunnuksen verotoimistosta.<sup>295</sup>

Veronumerosta ei voida päätellä veronumeron haltijan ikää, syntymäaikaa tai sukupuolta. Veronumero itsessään on pysyvä, sillä se ei vaihdu työmaan tai työnantajan vaihtuessa.<sup>296</sup> Veronumero on pysyvä, jotta ei pääse syntymään sekavaa tilannetta, jossa samalla työntekijällä on kaksi erillistä veronumeroa. Tällainen tilanne voisi syntyä esimerkiksi tilanteessa, jossa henkilön veronumero poistetaan veronumerorekisteristä tämän lopettaessa tietyllä työmaalla työskentelyn ja uutta työmaata varten lisättäisiin uusi veronumero veronumerorekisteriin.<sup>297</sup> Työntekijä voi itse pyytää rekisterimerkinnän poistoa jos hän niin haluaa. Poiston yhteydessä työntekijän on esitettävä selvitys siitä, ettei hän enää työskentele rakennuslalla. Mikäli työntekijä haluaa palata takaisin rekisteriin, tapahtuu se hänen omalla ilmoituksella, jolloin hänellä aiemmin käytössä ollut veronumero aktivoituu.<sup>298</sup>

Termi yhteinen rakennustyömaa<sup>299</sup> rajaa yhden työnantajan työmaat lain ulkopuolelle.<sup>300</sup> Tätä hallituksen esityksessä perusteltiin sillä, että rakennustyömailla toimii lähes aina useamman työnantajan alaisuudessa toimiviä työntekijöitä<sup>301</sup>. Velvoite ei myöskään koske yksityishenkilön omaan käyttöön tapahtuvaa rakentamista<sup>302</sup>. Lain valmistelun yhteydessä veronumerojärjestelmää ehdotettiin sovellettavaksi myös omakotitalorakentamiseen, mutta tarkastusvaliokunta piti sen toteuttamista mahdottomana, koska veronumero perustuu täysin työturvallisuuslain mukaisen tunnistekortin käyttöön, jonka käytön valvontaan ei yksityisillä työmailla riittäisi resursseja<sup>303</sup>.

<sup>295</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a: 17

<sup>296</sup> Verohallinto 2013a

<sup>297</sup> HE 58/2011 vp: 19

<sup>298</sup> Verohallinto 2012a

<sup>299</sup> Verohallinto 2014d: Tässä tapauksessa yhteisellä rakennustyömaalla työskentelyllä tarkoitetaan valtioneuvoston rakennustyön turvallisuudesta antamassa asetuksessa (205/2009) olevaa määritelmää. Mikäli rakennustyömaalla tehdään määritelmän mukaista työtä sekä työmaalla toimii samanaikaisesti tai peräkkäin useampi työnantaja, syntyy yhteinen työmaa.

<sup>300</sup> Hirvonen 2012: 150

<sup>301</sup> HE 58/2011 vp: 12 ks. myös Hirvonen 2012: 150

<sup>302</sup> Hirvonen 2012: 150

<sup>303</sup> VaVM 8/2011 vp

### 5.3.1. Tunnistekortti

Jokaisella yhteisellä rakennutyömaalla työskentelevällä henkilöllä on oltava työturvallisuuslain 52§ a:n mukaan kuvallinen tunniste. Koska tunnistekortin käyttöä valvotaan, on varsin loogista, että veronumero on lisätty tunnistekorttiin. Veronumerojärjestelmän voidaan varmistua, että jokainen työmaalla työskentelevä henkilö on Verohallinnon tiedossa ennen rakennustöiden alkua.<sup>304</sup> Se on perusedellytys Verohallinnon suorittamalle työntekijöitä ja työnantajia koskevalle verovalvonnalle<sup>305</sup>. Pohjimmiltaan veronumeron liittämistä tunnistekorttiin pidetään tehokkaana ja ennen muuta helppona verovalvonnan keinona.<sup>306</sup>

Työturvallisuuslain 52§ a:n mukaan veronumeron lisäksi tunnistekortissa on oltava työntekijän kuva, sekä tietyt perustiedot. Kortista on mm. käytävä ilmi, minkälaisessa työsuhteessa työntekijä on, toisin sanoen onko tämä itsenäinen työnsuorittaja vai työskenteleekö tämä jonkun toisen alaisena. Lisäksi kortista on löydyttävä työnantajan nimi.<sup>307</sup> Tunnistekortin sisällöstä on säädelty työturvallisuuslain 52 §:n a kohdassa, mutta muotovaatimukseen ei ole sen tarkemmin puututtu. Käytännössä kortti voi olla pahvinen, muovinen tai sähköinen. Tunnisteen täytyy kuitenkin olla sellainen, että sitä on hankala väärentää.<sup>308</sup> Väärentämättömyys on perusta sille, että kortin tietoihin voi luottaa. Kortin tietojen on täsmättävä Verohallinnon ylläpitämän rekisterin tietoihin, jotta laki toimii toivotulla tavalla.

Tunnistekortti on oltava esillä näkyvällä paikalla.<sup>309</sup> Tunnistekorttien näkyvästä käytöstä vastaavat sekä rakennutta että työmaan päätoteuttaja. Aliurakoitsijat ja muut työnantajat ovat vastuussa omista työntekijöistään ja sopimuskumppaneistaan.<sup>310</sup> Ennen veronumerouudistusta jo aiemmin pakolliseksi tulneiden tunnistekorttien valvontavastuu koski vain pääurakoitsijoita. Pääurakoitsijat valvoivat omia työntekijöitään, mutta pääurakoitsijalla ei ollut oikeutta valvoa käyttäviätkö aliurakoitsijat korttia lainkaan. Hallituksen esityksen mukaan ongelman ratkaisuksi esitettiin, että velvoite huolehtia kuvallisesta tunnistekortista laajennettaisiin koskemaan koko urakointiketjua. Ehdotuksessa

<sup>304</sup> Verohallinto 2013a ks. myös HE 58/2011 vp: 12

<sup>305</sup> Hirvonen 2012: 146 ks. myös HE 58/2011 vp: 12

<sup>306</sup> TrVM 9/2010 vp: 17

<sup>307</sup> Työturvallisuuslaki 52§ a

<sup>308</sup> HE 143/2005 vp: 4

<sup>309</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 18 ks. myös Työturvallisuuslaki 52§ a

<sup>310</sup> Verohallinto 2012a ks. myös Työturvallisuuslaki 52§ a

viitattiin työturvallisuuslain 18 §:ään, jonka mukaan työnantajalla on oikeus antaa toimivaltansa mukaisia määräyksiä, joita työntekijän on noudatettava.<sup>311</sup>

Tunnistekorttia koskevien määräysten lisäksi työnantajan edellytetään valvovan, että työntekijä käyttää tunnistekorttia oikein. Käytännössä tämä tarkoittaa edellä käsiteltyä asiaa, eli että tunnistekortti on näkyvällä paikalla.<sup>312</sup> Lakiehdostusta käsitellyt tarkastusvaliokunta esitti, ettei veronumerotonta työntekijään saisi lainkaan päästää rakennustyömaalle. Jos tällainen henkilö tavattaisiin työmaalla, olisi hänet päätoteuttajan toimesta poistettava työmaalta.<sup>313</sup> Näin myös lopulta säädettiin. Edeltävä onkin loogista, sillä myös vastuu tunnistekortin näkyvästä käytöstä on rakennuttajalla ja työmaan päätoteuttajalla<sup>314</sup>. Tällöin sekä valvontavastuu että toimintavelvollisuus ovat samalla taholla. Tunnistekorttijärjestelmä mahdollistaa lisäksi työnantajan omien työntekijöiden suorittaman epävirallisen valvonnan koskien korttien käyttöä, jolloin ainakin teoriassa rakennustyömaan työntekijät tekevät ilmoituksen Verohallinnolle tunnistekortittomista työntekijöistä. Tämä säästää Verohallinnon resursseja lain toteutumisen valvonnassa.<sup>315</sup>

Uudistetun veronumerollisen tunnistekortin käyttöönoton hyödyt ja perustelut eivät liittyneet pelkästään Verohallinnon tarpeisiin ja vaatimuksiin vaan siitä hyötyivät myös muut instanssit. Yksi tällainen taho paljastui hallituksen eduskunnalle antaman esityksen HE 163/2010 vp käsittelyn yhteydessä, joka koski lakeja harmaan talouden selvityksiköistä sekä Verohallinnosta annetun lain 4 §:n muuttamisesta. Lain valmisteluissa työelämä- ja tasa-arvovaliokunta nimittäin esitti uuden veronumerojärjestelmän helpottavan työturvallisuuden ja työsuhteen vähimmäisehtojen valvontaa.<sup>316</sup> Kyseisten asioiden noudattamisen valvonta on myös osa harmaan talouden ehkäisyä.

Ennen uudistusta työsuojeluviranomaisten oli vaikea valvoa suuria työmaita ja siellä toimivien yritysten yhteiskunnallisten tehtävien toteutumista. Ongelmaksi koettiin resurssien vähyys, joka johti siihen, ettei kaikkia puutteita kyetty havaitsemaan. Valiokunnan kannanoton mukaan työsuojelusäädösten valvonta tehostuu merkittävästi Verohallinnolta saatujen tietojen avulla. Tämä edellytti, että tiedonsaantioikeuksia laajennettiin koskemaan verotarkastusten yhteydestä saatavia verotustietoja, valvontatietoja, vertailutietoja ja erilaisia joukkotietoja. Tietojen avulla on mahdollista selvittää minkä yri-

<sup>311</sup> HE 58/2011 vp: 22

<sup>312</sup> HE 58/2011 vp: 22 ks. myös Työturvallisuuslaki 52§ a

<sup>313</sup> TrVM 9/2010 vp: 17

<sup>314</sup> Työturvallisuuslaki 52§ a

<sup>315</sup> HE 58/2011 vp: 12

<sup>316</sup> TyVL 16/2010 vp: 2–3

tysten alihankkijoina kohdeyritys on työskennellyt tai onko yritys hoitanut kaikki lakisääteiset velvoitteensa.<sup>317</sup>

### 5.3.2. Veronumerorekisteri

Veronumero merkitään Verohallinnon ylläpitämään julkiseen veronumerorekisteriin. Rekisteristä kuka tahansa voi tarkistaa veronumeron voimassa olon syöttämällä palveluun tarkastettavan henkilön nimen ja veronumeron.<sup>318</sup> Näin yksityinen tai rakennusalan työskentelevä henkilö tai yritys voi selvittää onko työntekijänä tai itsenäisenä ammatin harjoittajana toimiva henkilö merkitty veronumerorekisteriin. Rekisterin avulla varmistetaan, että työmaalla työskentelevä henkilö tosiasiassa on sama henkilö joksi hän itseään väittää. Henkilön oikeellisuudesta varmistuminen on kirjattu myös käsiteltävänä olevan lain 3§:ään:

*Rakennusalan veronumerorekisterin käyttötarkoituksena on rakennusallalla toimivien henkilöiden henkilötunnisteen oikeellisuuden valvonta sekä työnantajan ja työntekijän verotukseen liittyvien velvollisuuksien valvonta.*  
(Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä 3§)

Mahdollisuus henkilötietojen väärentämiseen otettiin huomioon pohdittaessa tarkastelussa olevan lain käyttötarkoitusta. Lain esitöissä työnantajalle ja rakennusurakan pää toteuttajalle haluttiin antaa konkreettinen keino varmistua henkilötietojen oikeellisuudesta. Veronumerorekisterin nähtiin olevan ratkaisu kyseisessä tilanteessa. Tähän päätyi mm. talousrikollisuutta ja harmaan talouden torjumista rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemisalalla tutkinut työryhmä, joka ilmaisi vuonna 2011 mielipiteensä, että työnantajalla ja pää toteuttajalla tulisi olla mahdollisuus henkilötunnusten väärentämisten varalta tarkistaa alihankkijan ilmoittaman henkilötunnuksen ja nimen vastaavuus veronumerorekisterin tietojen kanssa<sup>319</sup>.

Lain esitöissä rekisteriltä vaadittiin tietojen oikeellisuuden tarkistamisen lisäksi, että rekisterin tietoja voitaisiin käyttää myös työntekijöiden ja työnantajien verotukseen liittyvien velvollisuuksien valvontaan. Hallituksen esitykseen eduskunnalle veronumerosta ja julkisesta veronumerorekisteristä on mainittu, että julkisen veronumerorekisterin avulla yritykset voivat valvoa toisia yrityksiä, jos ne epäilisivät toista pimeän työvoiman

<sup>317</sup> TyVL 16/2010 vp: 3

<sup>318</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013a: 10

<sup>319</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 18

käytöstä. Kyseinen epäily voidaan tarkistaa Verohallinnon rekisteristä. Työmaalla toimivat työntekijät ja työnantajat voivat näin saada varmuuden, että tunnistekortin haltija on Verohallinnon tiedossa. Sama koskee esimerkiksi työmailla tarkastuksia tekeviä työmarkkinajärjestöjen virkailijoita, joilla ei ole viranomaisvaltuuksia. Veronumerorekisterin avulla he kuitenkin saavat viralliset tiedot työmaalla työskentelevistä henkilöistä. Avoin kontrollijärjestelmä vähentää myös viranomaisvalvonnan tarvetta, koska valvontavastuuta on laajennettu muille tahoille, ja tämä vapauttaa viranomaisten niukkoja resursseja toisaalle.<sup>320</sup>

Toisaalta rekisteriä perustellaan sen ennaltaehkäisevällä vaikutuksella. Virheellisen tiedon antanut työnantaja ottaa tietoisien riskien antaessaan vääriä tietoja työntekijöistään tai näiden oleskelusta työmaalla. Verohallinto voi verrata omia tietojaan ilmoitettuihin tietoihin ja seurata onko näiden välillä mahdollisia ristiriitoja.<sup>321</sup> Tämän voisi esimerkiksi olettaa hillitsevän työnantajien innokkuutta palkata työmaille pimeitä työntekijöitä, sillä tästä kiinnijäämisen riski on rekisterin myötä oleellisesti lisääntynyt.

### 5.3.3. Veronumero ja henkilötunnus

Saadakseen veronumeron, tulee henkilön olla rekisteröitynä Verohallinnon asiakastietokantaan, jossa asiakkaat on yksilöity henkilötunnuksen avulla. Verohallinnon asiakastietokantaan pääsy puolestaan edellyttää, että asiakkaalla on suomalaiseen väestötietojärjestelmään rekisteröity henkilötunnus. Suomen kansalainen saa henkilötunnuksen syntymätodistuksen perusteella. Tilapäisesti Suomeen töihin tulevat ulkomaalaiset voivat hakea henkilötunnusta ja veronumeroa verotoimistosta.<sup>322</sup>

Henkilötunnuksen antaminen on säädetty väestörekisterikeskuksen vastuulle<sup>323</sup>. Ulkomaan kansalaisen tiedot voidaan tallettaa väestörekisterikeskuksen tietojärjestelmiin, mikäli tällä on Suomessa, kotikuntalaissa (201/1994) määritelty, kotikunta ja asuinpaikka. Lisäksi ulkomaalaisen kansalaisen kohdalla rekisterimerkintä voidaan tehdä jos se on tarpeen esimerkiksi työskentelyn takia.<sup>324</sup> Henkilötietojen tallentaminen johtaa automaattisesti henkilötunnuksen syntymiseen<sup>325 326</sup>.

<sup>320</sup> HE 58/2011 vp: 19–20

<sup>321</sup> HE 58/2011 vp: 19–20

<sup>322</sup> Maistraatti 2012

<sup>323</sup> Laki väestötietojärjestelmästä ja väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista 661/2009: 11 §

<sup>324</sup> Laki väestötietojärjestelmästä ja väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista 661/2009: 9 §

<sup>325</sup> Laki väestötietojärjestelmästä ja Väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista 661/2009: 11 §

<sup>326</sup> Tiula 2013: 65

Lakia edeltävän oikeustilan mukaan ulkomaalaisen oli käännettävä asuinpaikkakuntansa maistraatin puoleen saadakseen suomalaisen henkilötunnuksen. Henkilötunnuksen saaminen edellytti, että maistraatti varmisti ulkomaalaisen henkilön tiedot ja tarkisti mitä tietoja hakijasta on tallennettu ulkomaalaisrekisteriin. Itse rekisteriin merkitseminen oli maistraatin harkinnan alasta.<sup>327</sup>

Veronumerouudistuksen arvioitiin johtavan vuosittain noin 32 000–35 000 uuden Suomessa tilapäisesti työskentelevän ulkomaalaisen henkilön rekisteröimiseen väestöjärjestelmään. Maistraattien ei nähty selviytyvän lisääntyvistä merkinnöistä resurssien vähyyden vuoksi. Ratkaisuksi esitettiin, että Verohallinto hoitaisi ulkomaalaisten työntekijöiden rekisteröinnin.<sup>328</sup> Tämän seurauksena lakia väestötietojärjestelmästä ja väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista muutettiin, josta seurasi, että Verotoimistolla on väestörekisterikeskuksen kanssa rinnakkainen oikeus tallettaa ulkomaalaisen kansalaisen tietoja omaan järjestelmäänsä<sup>329</sup>. Maistraateille suuntautuneen hallinnollisen taakan vähentäminen on syynä sille, miksi verotoimistot antavat suoraan henkilötunnuksen tilapäisesti Suomeen työskentelemään tulevalle ulkomaan kansalaiselle. Lisäksi käytännöllä tavoitellaan yleisesti toiminnan sujuvuutta.<sup>330</sup> Mikäli henkilö aikoo oleskella Suomessa yli vuoden, antaa henkilötunnuksen edelleen maistraatti<sup>331</sup>.

#### 5.4. Sanktiot tehostamassa järjestelmää

Veronumerojärjestelmän tehokas toiminta edellyttää, että Verohallinto kykenee käyttämään hyväkseen saamiaan ilmoituksia. Ilmoituksia ei kuitenkaan voida tehdä, mikäli ilmoituksille ei ole perusteita, ja näitä perusteita ei saada ilman valvontaa. Siksi on tärkeää, että veronumeron käyttöä tosiasiallisesti valvotaan.<sup>332</sup> Valvontaa ja siihen liittyvien vastuiden toteutumista, joka siis laajennettiin rakennuttajan lisäksi koskemaan myös rakennustyömaan päätoteuttajaa, on tehostettu sanktiolla. Valvonnan suorittamatta jättämisestä voidaan tuomita työturvallisuuslain 63 §:n mukainen sanktio työturvallisuusrikkomuksesta.<sup>333</sup>

<sup>327</sup> Hirvonen 2012: 146 ks. myös Maistraatti 2014

<sup>328</sup> HE 58/2011 vp: 17

<sup>329</sup> Hirvonen 2012: 146 ks. myös Laki väestötietojärjestelmästä ja Väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista 661/2009: 22§

<sup>330</sup> HE 58/2011 vp: 24

<sup>331</sup> Maistraatti 2014

<sup>332</sup> Hirvonen 2012: 147

<sup>333</sup> Verohallinto 2012a



Lain esitöissä valvontamaksu haluttiin ulottaa kohdistuvaksi myös työntekijöihin. Tätä perusteltiin erityisesti "pienen työmaiden ongelmalla". Pienillä työmailla työskentelee usein työntekijöitä, joiden työnantaja on tuntematon tai joka toimii ulkomailla. Tällöin työnantajan tunnistusvelvollisuuden käyttö jää käytännössä olemattomaksi. Tämän takia työntekijöiden on itse kannettava vastuu tunnistekortin käytöstä sekä sen sisältämän tiedon paikkansapitävyydestä. Tätä velvollisuutta olisi haluttu tehostaa työntekijöihin kohdistuvalla laiminlyöntimaksulla.<sup>334</sup> Sanktiota ei kuitenkaan lopulta ulotettu työntekijöihin asti. Valvontavastuun ja sanktion ulottaminen aliurakoitsijoihin katsottiin riittäväksi<sup>335</sup>.

Veronumerollisen tunnistekortin käytön valvonnan lisäksi huomiota on kiinnitetty siihen liittyvien tietojen tallennukseen ja valvontaan. Tunnistekortteihin liittyviin kulkulupatietojen ja -luetteloiden dokumentointi ja oikeellisuuden todentaminen on todettu varsin haasteelliseksi jopa ”hyvillä” työmailla. Tämä johtui harmaan talouden tutkija Markku Hirvosen mukaan siitä, ettei tietojen ylläpitämisestä tai niiden tallentamatta jättämisestä seuraavista sanktioista ollut säädetty riittävän kattavasti laissa.<sup>336</sup> Aiemmin ainoastaan vaadittiin, että rakennustyömaan päätoteuttajalla on tieto työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista, mutta asian dokumentoinnista ei säädetty mitään<sup>337</sup>. Tämä käytännössä esti velvoitteen toteutumisen kunnollisen valvonnan. Jo työ- ja elinkeinoministeriön toimeksiannosta työskennellyt työryhmä otti kantaa asiaan todetessaan, että kulkulupaluettelon ylläpitämisestä ja kyseisen velvoitteen rikkomisesta olisi tehtävä rangaistavaa. Sen sijaan hallituksen antamassa esityksessä eduskunnalle uudesta rakennusalan veronumerojärjestelmästä kyseinen asia päätettiin siirtää myöhemmin arvioitavaksi.<sup>338</sup>

Lopulta velvollisuus pitää luetteloa yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä henkilöistä lisättiin työturvallisuuslakiin. Luettelossa vaaditaan olevan nimen ja syntymäajan sekä veronumeron lisäksi muutamia muita perustietoja, jotka on säilytettävä kuusi vuotta työmaan valmistumisen jälkeen<sup>339</sup>. Samalla säädettiin, että luettelon pitämättä jättämisestä voidaan tuomita työturvallisuusrikkomuksesta sakkoon.<sup>340</sup>

---

<sup>334</sup> VaVM 8/2011 vp

<sup>335</sup> Verohallinto 2012a

<sup>336</sup> Hirvonen 2012: 149

<sup>337</sup> Valtioneuvoston asetus rakennustyön turvallisuudesta 13§:n 3 momentti

<sup>338</sup> HE 58/2011 vp: 13–14

<sup>339</sup> Työturvallisuuslaki 52b§

<sup>340</sup> Työsuojeluhallinto 2015 ks. myös työturvallisuuslaki 63§

### 5.5. Veronumerojärjestelmän aikaansaamia tuloksia

Veronumeron ja veronumerorekisterin käyttöönoton syyt ovat suurilta osin yhteneväiset muidenkin keinojen kanssa: sillä tavoiteltiin harmaan talouden torjuntaa. Eriteltynä lain käyttöönottoon liittyvät syyt olivat sekä taloudellisia että valvonnallisia<sup>341</sup>. Taloudelliset syyt liittyvät suoraan pyrkimykseen turvata valtion taloutta varmistaen verojen ja muiden niiden luontoisten maksujen systemaattinen keräys<sup>342</sup>. Myös valvonnallinen aspekti liittyy pohjimmiltaan taloudellisiin syihin. Valvonnan avulla varmistetaan verojen keräys<sup>343</sup>. Taloudellisten tulosten valossa veronumerojärjestelmän aikana on kerätty verotuloja talteen enemmän kuin sitä edeltävänä aikana vaikka rakennusalan työllisten määrä on samaan aikaan vähentynyt<sup>344</sup>. Järjestelmän myötä myös valtaosa ulkomaalaisista työntekijöistä maksaa veronsa Suomeen<sup>345</sup>.

Taloudellisen puolen lisäksi myös valvonnallinen puoli on tehostunut huomattavasti. Ennen veronumerojärjestelmän aikaa, vuonna 2008, Etelä-Suomen aluehallintovirasto teki tarkastushankkeen koskien rakennustyömaiden työntekijöiden tunnistekorttien käyttöä. Tulokset olivat huonot; puolilla 909 tarkastetusta työntekijästä tunnistekortti ei ollut esillä ja kolmasosalta se puuttui kokonaan.<sup>346</sup> Vuonna 2011 Verohallinto toteutti viikon mittaisen valvontakampanjan, jonka tarkoituksena oli selvittää tunnistekortin käyttöä sekä sitä, noudatetaanko rakennuslalla alan yritysten ja Rakennusteollisuus RT ry:n kesken yhteisesti sovittuja asioita. Yhteisesti sovittuja asioita oli esimerkiksi työntekijöiden jatkuva tunnistus ja sähköinen kulkulupa. Tarkastusten mukaan vain noin joka viidennellä rakennustyömaalla oli käytössä työntekijöiden kuvalliset tunnistheet sekä työntekijöiden jatkuva tunnistus ja näiden tietojen dokumentointi. Sähköisessä muodossa oleva kulkulupajärjestelmä oli käytössä 49 prosentilla rakennustyömaista.<sup>347</sup>

Veronumeron käyttöönoton jälkeen Verohallinto toteutti alkuvuodesta 2013 uuden tehovalvontaiskun, jonka aikana tarkastettiin 86 rakennustyömaata, joilla työskenteli 2 577 työntekijää. Tulosten mukaan veronumero oli otettu rakennustyömailla käyttöön varsin hyvin, sillä vain 38 työntekijää oli merkitsemättä veronumerorekisteriin ja tunnistekortinkin puuttu vain 21 henkilöltä. Tämä oli Verohallinnon ylitarkastaja Pekka Mui-

---

<sup>341</sup> Hirvonen 2012: 146

<sup>342</sup> HE 58/2011 vp: 8

<sup>343</sup> Hirvonen 2012: 146

<sup>344</sup> Työsuojeluhallinto 2015

<sup>345</sup> Rakennusteollisuus RT ry 2014b

<sup>346</sup> Hirvonen 2012: 148–149

<sup>347</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012c: 45

nosen mukaan oikea suunta.<sup>348</sup> Tunnistekorttien käytön osalta muutos on todella suuri, jos tilannetta vertaa vuoteen 2008.

Rakennusallalla ulkomaisen työvoiman osuuden arvioitiin ennen verojärjestelmää olevan Suomessa 15 prosentin luokkaa. Tämä vastasi 30 000 henkilötyövuotta.<sup>349</sup> Rakennusteollisuus RT ry on vuodesta 2005 lähtien järjestänyt jäsenilleen kyselytutkimuksia koskien rakennustyömaiden työvoimarakennetta. Tutkimusten perusteella ulkomaisen työvoiman määrässä on suuria alueellisia eroja. Ulkomaisia työntekijöitä näyttää olevan sitä vähemmän, mitä pohjoisemmaksi tarkastelu keskittyy. Samojen kyselytutkimusten perusteella on saatu selville ulkomaalaisten osuuden kasvavan rakennusallalla vuosi vuodelta.<sup>350</sup> Veronumerojärjestelmän käyttöönottovuotena vuonna 2013 tehdyn työvoimakyselyn mukaan ulkomaisen työvoiman osuus kaikista työntekijöistä oli noussut jo 22:teen prosenttiin<sup>351</sup>. Hurja nousu selittyy osittain sillä, että veronumeron käyttöönotto vain paljasti ulkomaalaisten työntekijöiden oikean määrän, joka oli arvioitu puolta liian matalaksi<sup>352</sup>. Viimeisimpien tulosten valossa ulkomaalaisten työntekijöiden osuus on veronumerojärjestelmän käyttöönoton myötä lähtenyt laskuun<sup>353</sup>.

Verohallinto on tutkinut ulkomaalaisten yritysten tosiasiallista rekisteröitymistä mm. Olkiluodon rakennustyömaalla kulkulupatietoja seuraamalla. Kaikki Olkiluodon työmaalla työskentelevät rakennuttajat tarvitsevat kulkuluvan. Seuranta tapahtui vuosien 2006–2011 välisenä aikana, jonka perusteella Olkiluodon rakennustyömaalla toimi yhteensä 1 184 yritystä. Näistä 304 ei ollut rekisteröitynyt Suomessa mihinkään rekisteriin (ennakonperintä-, arvonlisäverovelvollisten tai työnantajan rekisteriin), jolloin voidaan olettaa kyseisten yritysten toimineen vain tilapäisesti Suomessa, eikä niille olisi syntynyt kiinteää toimipaikkaa. Tämä on kuitenkin väärä oletus, sillä kulkulupatietojen perusteella edellämmainituista yli kolmanneksen kohdalta kulkulupatietoja löytyi yli vuoden ajalta, jolloin yrityksille olisi pitänyt myös syntyä kiinteä toimipaikka. Nämä rekisteröimättömät yritykset muodostavat merkittävän veronkierto sekä työturvallisuus riskin.<sup>354</sup> Olkiluodon työmaalle tehtiin vuonna 2013 uusi tarkastusisku. Tarkastus koski työntekijöiden veronumeron käyttöä sekä veronumerorekisteriin merkitsemistä. Iskussa

---

<sup>348</sup> Verohallinto 2013b

<sup>349</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 3

<sup>350</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 89–94

<sup>351</sup> Rakennusteollisuus RT ry 2014a: 9

<sup>352</sup> Yle 2013

<sup>353</sup> Työsuojeluhallinto 2015

<sup>354</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012c: 14–15

havaitut puutteet koskivat pääasiassa ulkomaisia yrityksiä sekä ulkomaisia työntekijöitä.<sup>355</sup>

Lähetettyihin ulkomaisiin työntekijöihin liittyvien valvonnallisten ongelmien voidaan nähdä vähentyneen erityisesti veronumerouudistuksen vuoksi. Veronumerojärjestelmällä on pystytty kohtalaisen hyvin selvittämään ulkomaalaisen työntekijän verovelvollisuus. Toisaalta uudistus ei esimerkiksi näyttäisi vaikuttavan ulkomaalaisten työntekijöiden työehtojen noudattamiseen liittyviin ongelmiin. Lisäksi veronumerojärjestelmä ei täysin kyennyt poistamaan ulkomaalaisiin yrityksiin liittyvää toimipaikka-ongelmaa.<sup>356</sup> Esimerkiksi juuri tällaisia tilanteita varten rakennuslalla otettiin käyttöön erityinen tiedonantovelvollisuus.

---

<sup>355</sup> Verohallinto 2013c

<sup>356</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 72–75

## 6. TIEDONANTOVELVOLLISUUS

Viimeinen tarkastelussa oleva huomattava rakennusalan harmaan talouden torjuntakeino on nelikosta tuorein. Kyseessä on rakennusalan tiedonantovelvollisuus. Tiedonantovelvollisuus voidaan jakaa kolmeen osaan: rakentamispalvelua tilaavien yritysten urakkatietojen, yhteisen rakennustyömaan päätöteuttajan työntekijätietojen sekä tietyin edellytyksin yksityishenkilöä koskevien tietojen ilmoitusvelvollisuuteen<sup>357</sup>. Tarvittavat tiedot on ilmoitettava 1.7.2014 eteenpäin. Yritys on ilmoitusvelvollinen kyseisestä hetkestä eteenpäin vaikka rakennustyöt olisikin aloitettu jo aiempaan ajankohtana. Ilmoitusvelvollisuus loppuu siihen hetkeen kun työmaa loppuu. Työmaa loppuu kun työ on valmis, se on luovutettu tilaajalle ja tämä on ottanut sen vastaan.<sup>358</sup>

Veronumeron ja ilmoitusmenettelyn tarkoituksena on työmaalla työskentelevien tunnistaminen. Tarkoituksena on kattavasti seurata ja vertailla työntekijä- ja työnantajatietoja. Menettelyn avulla pyritään löytämään mahdollisia ristiriitaisuuksia urakkasummista sekä palkkatiedoista. Seuranta painottuu ulkomaalaisten yritysten toiminta-aikoihin ja tätä kautta muodostuvaan verovelvollisuuteen.<sup>359</sup>

### 6.1. Lain taustaa

Veronumerouudistusta käsitelleessä hallituksen esityksessä HE 58/2011 vp myönnettiin, ettei veronumero yksistään takaa riittävän tehokasta valvontaa ja ettei se yksistään riitä torjumaan harmaan talouden synnyttämiä ongelmia. Sama koskee myös tilaajavastuulaikiin tehtyjä uudistuksia sekä käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta. Mainittujen harmaan talouden torjuntakeinojen uskottiin toimivan tehokkaasti yhdessä silloin valmistelussa olleen työntekijä- ja urakkatietoilmoitus-menettelyn rinnalla.<sup>360</sup> Tällaisen harmaan talouden torjuntakeinojen yhdistelmän uskottiin antavan Verohallinnolle mahdollisuuden valvoa ulkomaalaisten työntekijöiden ja työnantajien oleskelua, ja siten verovelvollisuuden muodostumista, lähes reaaliaikaisesti<sup>361</sup>.

Aluperin urakkatietojen luovuttamisesta Verohallinnolle sovittiin rakennusalan työnantajien, urakoitsijoiden ja tilaajien etujärjestöjen kesken jo vuonna 1996. Tuolloin urak-

<sup>357</sup> Torkkel & Pelkonen 2015: 7

<sup>358</sup> Verohallinto 2014d

<sup>359</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 61

<sup>360</sup> Hirvonen 2012: 147 ks. myös HE 58/2011 vp: 13 sekä Talgren 2014: 21

<sup>361</sup> Talgren 2014: 21 ks. myös Hakapää 2014: 547 sekä Verohallinto 2014d ja HE 58/2011 vp: 12

katietojen luovutus sovittiin vapaaehtoiseksi. Näiden tietojen tallentamista ja luovutusta varten rakennuslalla on kehitetty erilaisia kulunvalvontajärjestelmiä. Viranomaiset ovat pitäneet järjestelmiä oivallisina työkaluina kerätessään tilaajavastuunlain mukaisesti yritysten tietoja sekä valvoessaan ulkomaalaisten työntekijöiden työskentelyoikeuksia. Laki veronumerojärjestelmästä ja tiedonantovelvollisuuksista nähtiin vallitsevalle käytännölle eräänlaisena luonnollisena jatkumona.<sup>362</sup>

## 6.2. Mikä on tiedonantovelvollisuus

Heinäkuussa 2014 tuli voimaan rakennustyömailla työskenteleviä työntekijöitä sekä rakennusurakoita koskeva erityinen ilmoitusvelvollisuus. Kyseisessä menettelyssä yhteisen rakennustyömaan päätoteuttajan on ilmoitettava Verohallinnolle kuukausittain työmaalla työskentelevien työntekijöiden tiedot. Rakennuspalvelun tilaajan on puolestaan tiedotettava omat aliurakkansa kuukausittain Verohallinnolle. Tiedoista on käytävä ilmi kuka työn on tilannu, mikä on urakan kokonaisarvo, kauanko urakka kokonaisuudessaan kestää sekä paljonko tilaajalta on kuukauden aikana laskutettu työsuorituksia.<sup>363</sup> Lain esitöissä kerättyjen tietojen haluttiin olevan riittävän kattavia tehokkaan verovalvonnan toteutumisen kannalta. Toisaalta tietojen keräämisestä yrityksille aiheutuvan hallinnollisen taakan haluttiin olevan mahdollisimman vähäinen. Tätä pidettiin tärkeänä seikkana, jottei tietojen laatu kärsisi niiden keräämisen aiheuttaman työtaakan takia.<sup>364</sup>

Annettavien tietojen avulla on tarkoitus rakentaa kokonaiskuva yrityksestä ja sen työntekijöistä sekä vertailla näiltä saatuja tietoja aiemmin saatuihin tietoihin, joka edesauttaa verovilpin paljastumista. Kerätyt tiedot tehostavat erityisesti ulkomaalaisten yritysten ja näiden työntekijöiden valvontaa.<sup>365</sup> Tietojen avulla pystytään esimerkiksi selvittämään yrityksen verostatus: siis syntyykö tälle kiinteä toimipaikka vai ei, ja täten onko yritys velvollinen rekisteröitymään esimerkiksi ennakonperintärekisteriin. Toisaalta ulkomaalaisten työntekijöiden verovalvonnan osalta on tärkeää näyttää toteen, onko työntekijä yleisesti vaiko rajoitetusti verovelvollinen. Tämän seikan selvittämiseen tiedonantovelvollisuus toimii oikein hyvin, sillä kuukausittaisen seurannan avulla kuuden kuukauden säännön toteutuminen on helppo todentaa.<sup>366</sup>

<sup>362</sup> HE 58/2011 vp: 9–10 ks. myös HE 92/2012vp: 3

<sup>363</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 13

<sup>364</sup> HE 92/2011 vp: 5

<sup>365</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 59–61 ks. myös HE 92/2012 vp: 3

<sup>366</sup> HE 92/2012 vp: 3

Myös omakotitalorakentaminen sekä muu yksityisen lukuun tapahtuva rakentaminen ja korjaustyö on saatettu tiedonantovelvollisuuden piiriin. Tämä koskee sellaista rakentamis- ja korjaustyötä, jonka toteuttamiseksi on haettava rakennuslupaa. Tällöin Verohallinnolle on ilmoitettava tiedot rakennustyön tehneestä yrityksestä, tämän työntekijöistä sekä siitä paljonko näille on maksettu palkkaa sekä muita vastikkeita.<sup>367</sup> Tätä ehdotettiin jo veronumerojärjestelmän käyttöönottoa pohtineen valiokunnan kannanotossa, mutta siinä tarkoituksessa tätä pidettiin turhana. Samassa kannanotossa omakotitalorakentaminen haluttiin mukaan työntekijöiden ilmoitusvelvollisuutta koskevaan lakiin.<sup>368</sup>

### 6.2.1. Työntekijätiedot

Päätoteuttajan<sup>369</sup> on ilmoitettava Verohallinnolle tietyt työntekijätiedot kaikista yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä henkilöistä. Jotta päätoteuttaja voisi toteuttaa tiedonantovelvollisuutensa, asetettiin muut yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevät tahot tiedonantovelvollisiksi päätoteuttajaan nähden<sup>370</sup>. Annettavat työntekijätiedot on määritelty verotusmenettelylain (1558/1995) 15 b §:ssä, jossa mm. vaaditaan, että työntekijöistä, itsenäisistä ammatinharjoittajista, työnantajista sekä vuokratyönteettäjistä ja näiden tekijöistä on annettava riittävät yksilöinti- ja yhteystiedot. Ilmoitusvelvollisuus ei koske esimerkiksi tilapäisesti rakennustyömaalle tavaraa kuljettavia henkilöitä. Annettavista tiedoista on selvittävä työsuhteen laatu sekä ulkomaalaisten kohdalla esimerkiksi se kuinka pitkään Suomessa on oltu tai tullaan oleskelemaan.<sup>371</sup>

Tiedot annetaan kaikista työntekijöistä, joista päätoteuttajan on pidettävä työturvallisuuslain (738/2009) 52 b §:n mukaista luetteloa<sup>372</sup>. Hallituksen esityksessä eduskunnalle verotusmenettelystä annetun lain muuttamiseksi (HE 92/2012 vp), oli alun perin esitetty kaksi vaihtoehtoista tapaa määritellä ne työntekijät, joista tietoja on annettava. Ensimmäinen tapa käsitti ne työntekijät, jotka suorittavat arvonlisäverolain mukaista *rakentamistyötä*, ja toinen tapa käsitti ne työntekijät, jotka työskentelevät *rakennustyömaalla*. Ensimmäistä vaihtoehtoa kritisoitiin, koska rakennuslalla oli esiintynyt tyytymättömyyttä rakennusalan käänteisen verovelvollisuuden yhteydessä määritellyistä rakenta-

<sup>367</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2014: 13

<sup>368</sup> VaVM 8/2011 vp

<sup>369</sup> Verohallinto 2014d: Rakennustyön turvallisuudesta annetun valtioneuvoston asetuksen (205/2009) 2§:n 4 kohdan mukaan päätoteuttaja on rakennuttajan nimeämä pääurakoitsija tai muu sellainen taho, joka käyttää rakennustyömaalla tosiasiallista määräysvaltaa. Myös rakennuttaja itsessään voi olla päätoteuttaja.

<sup>370</sup> HE 92/2012 vp: 5

<sup>371</sup> Verohallinto 2014d

<sup>372</sup> Verohallinto 2014d

mistyö-termistä. Termi rakentamistyö oli nähty hankalasti ymmärrettäväksi, jonka johdosta esiintyi epäselvyyttä siitä milloin toiminta kuului käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Tämän seurauksena esitettiin käytettäväksi työturvallisuuslain mukaista määritelmään sellaisista yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä työntekijöistä, joiden on käytettävä henkilötunnistetta.<sup>373</sup>

Työntekijätietojen, jotka löytyvät työturvallisuuslain mukaisesta työntekijäluettelosta, on oltava ajan tasalla.<sup>374</sup> Tämä on välttämätöntä, jotta laki voi ylipäänsä toimia toivotulla tavalla. Sama todettiin lain esitöissä. Aiemmin työntekijöiden dokumentoinnista ei ollut säädetty mitään. Rakennustyön turvallisuudesta annetun valtioneuvoston asetuksen (205/2009) 13 §:n 3 momentissa edellytettiin vain, että päätoteuttajan oli varmistettava, että sillä oli riittävät tiedot työmaalla työskentelevistä tahoista. Dokumentoinnista haluttiin pakollista, ja siitä haluttiin säädetävän nimenomaan työturvallisuuslaissa. Tämä mahdollisti sen, että dokumentoinnin laiminlyönti voitiin säätää rangaistavaksi työturvallisuusrikkomuksena. Sanktiouhan puolestaan oletettiin tehostavan dokumentoinnin toteutumista.<sup>375</sup>

#### 6.2.2. Urakkatiedot

Käytännössä jokainen rakentamispalvelujen tilaaja<sup>376</sup> on velvollinen antamaan tarvittavat tiedot Verohallinnolle. Tämä ilmoitusvelvollisuus koskee koko aliurakointiketjua.<sup>377</sup> Tämä tarkoittaa, että jokaisen aliurakointiketjussa olevan aliurakoitsijan on ilmoitettava Verohallinnolle tiedot omista urakoistaan sekä käyttämästään vuokratyövoimasta<sup>378</sup>.

Ilmoitettavia asioita ovat mm. urakointisopimuksen osapuolet, urakan kokonaissumma sekä sen suunniteltu kesto. Lisäksi on ilmoitettava esimerkiksi kuukauden aikana laskutettujen suoritteiden summa.<sup>379</sup>

Ilmoitusvelvollisuus koskee jokaista rakentamispalvelun tilaajaa, mikäli palvelun arvo ilman arvonlisäveroa ylittää 15 000 euroa<sup>380</sup>. Tilaajaa koskevassa ilmoitusvelvollisuu-

<sup>373</sup> HE 92/2012 vp: 4–5

<sup>374</sup> Verohallinto 2014d

<sup>375</sup> HE 92/2012 vp: 7

<sup>376</sup> Verohallinto 2014d: Urakkatiedoista ilmoitusvelvollisia ovat verotusmenettelylain (1558/1995) uuden 15 c §:n mukaiset tilaajat.

<sup>377</sup> Hakapää 2014: 548

<sup>378</sup> Verohallinto 2014d

<sup>379</sup> Verohallinto 2014f



nessa rakentamispalveluilla<sup>381</sup> tarkoitetaan lähtökohtaisesti palveluita, joihin sovelletaan rakennusalan käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta. Tiedonantovelvollisuuksien antaminen on kuitenkin laajennettu koskemaan esimerkiksi rakennustelineiden purku- sekä pystytystöitä vaikka nämä palvelut eivät olekaan käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden piirissä.<sup>382</sup>

Urakkatietoja koskevien ilmoitusvelvollisten yritysten määrittely haluttiin työntekijätietoja koskevan yhteisen rakennustyömaan määritelmästä poiketen laajentaa koskemaan muitakin rakentamispalveluita. Tämä nähtiin tärkeänä mm. sen takia, että taloyhtiöihin tehdään merkittäviä rakennustöitä, joissa työn tekee vain yksi yritys.<sup>383</sup>

### 6.2.3. Yksityinen ilmoitusvelvollisuus

Yksityisen on ilmoitettavat tietyt tiedot, mikäli yksityisen lukuun tapahtuva rakentaminen vaatii rakennuslupaa. Ilmoitettavia tietoja ovat mm. tiedot rakennustyötä tekevästä yrityksestä, urakasta maksettavasta korvauksesta ja yrityksen työntekijöille maksettavista palkoista sekä muista suoritteista.<sup>384</sup>

Yksityisen rakennuttajan ilmoitusvelvollisuus ei ole yhtä tarkasti säädelty kuin yrityksiä koskeva ilmoitusvelvollisuus. Pääsääntönä on, että yksityisen on toimitettava tarvittavat tiedot Verohallinnolle kerran ennen loppukatselmusta<sup>385</sup>. Merkittävää on, ettei tietojen ilmoittamisvelvollisuudesta ole yksityisten kohdalla säädetty euromääräistä alarajaa, joten esimerkiksi talkootyönä tehty rakennustyö on ilmoitusvelvollisuuden piirissä.<sup>386</sup>

Yksityisen rakennuttajan on annettava Verohallinnolle ilmoitus ennen rakennuskohteen käyttöönottoa tehtävää loppukatselmusta. Rakennusvalvontaviranomaisen on loppukatselmuksen yhteydessä saatava todistus, josta näkyy, että yksityishenkilö on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa.<sup>387</sup> Ilmoitusvelvollisuuden tarkastamisen liittäminen loppukat-

---

<sup>380</sup> Verohallinto 2014e: 15

<sup>381</sup> Verohallinto 2014d: Rakentamispalvelut ovat arvonlisäverolain (1501/1993) 31§:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja korjaus- ja rakentamispalveluita sekä sellaisen tavaran luovuttamista, joka on asennettu työn yhteydessä.

<sup>382</sup> Tallgren 2014: 21 ks. myös Hakapää 2014: 548 sekä Verohallinto 2014d

<sup>383</sup> HE 92/2012 vp: 5–6

<sup>384</sup> Verohallinto 2014d

<sup>385</sup> HE 92/2012 vp: 6: Maankäyttö- ja rakennuslain 153 §:n mukaan rakennusta tai sen osaa ei voida käyttää ennen kuin sille on hyväksytysti suoritettu käyttöönottotarkastus eli loppukatselmus.

<sup>386</sup> Verohallinto 2014d

<sup>387</sup> Verohallinto 2014d

selmuksen yhteyteen perusteltiin mm. sillä, ettei tällainen valvonta edellytä lisäpanostusta, toisin kuin monet muut verovalvontakeinot<sup>388</sup>. Lain valmistelun yhteydessä esitettiin, ettei rakennusta voitaisi ottaa käyttöön, mikäli ilmoitusvelvollisuutta ei ole täytetty, mutta tätä pidettiin liian ankarana rangaistuksena. Tämän vuoksi päädyttiin esittämään, että valvontaviranomainen ilmoittaisi Verohallinnolle, mikäli yksityinen rakennuttaja ei loppukatselmuksen yhteydessä esitä todistusta ilmoitusvelvollisuuden suorittamisesta.<sup>389</sup> Samalla ehdotettiin lisättäväksi verotusmenettelylain 15 d §:n 6 momentiksi kohta, jossa myös yksityisen laiminlyönnistä voitaisiin määrätä laiminlyöntimaksu<sup>390</sup>. Tätä ei kuitenkaan lopulta tehty.

### 6.3. Sanktiot

Verotusmenettelylain 22 a §:n mukaan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä laiminlyöntimaksu. Laiminlyöntimaksu on enimmillään 15 000 euroa.<sup>391</sup> Tiedonantovelvollisuuden toteutumisen kannalta on tärkeää, että sen laiminlyönnistä seuraa erityinen laiminlyöntimaksu<sup>392</sup>. Maksu voidaan määrätä myös, mikäli tiedot on toimitettu väärin, esimerkiksi paperimuodossa, sillä Verohallinto hyväksyy työntekijöitä ja urakoita koskevat tiedot vain sähköisessä muodossa. Tällä pyritään varmistamaan, että tiedot ovat ajan tasalla ja että verovalvonta on reaaliaikaista.<sup>393</sup>

Maksun suuruus on porrastettu kolmeen eri kategoriaan. Enintään 2 000 euron suuruisen laiminlyöntimaksu voidaan määrätä, mikäli ilmoituksessa on vain vähäisiä puutteita tai ilmoitus on toimitettu myöhässä ilman pätevää syytä. Seuraava maksuluokka, enintään 5 000 euroa, voidaan määrätä, mikäli ilmoituksessa on olennaisia puutteita tai se on toimitettu vasta erillisen kehotuksen jälkeen. Viimeinen, enintään 15 000 euron suuruisen sanktio tulee kysymykseen, mikäli ilmoitus on tahallaan tai törkeässä huolimattomuudessa annettu väärän sisältöisenä tai se on kokonaan toimittamatta.<sup>394</sup>

Laiminlyöntimaksun lisäksi tiedonantovelvollinen voidaan poistaa ennakonperintärekisteristä. Laiminlyöntimaksu on kuitenkin ensisijainen sanktiomuoto ennakonperintärekis-

<sup>388</sup> VaVM 8/2011 vp ks. myös HE 92/2012 vp: 6

<sup>389</sup> HE 92/2012 vp: 6

<sup>390</sup> HE 92/2012 vp: 15

<sup>391</sup> Verohallinto 2014d

<sup>392</sup> HE 92/2012 vp: 4

<sup>393</sup> Verohallinto 2014d

<sup>394</sup> Verohallinto 2014d

teristä poistoon nähden. Ennen ennakonperintärekisteristä poistoa velvollisuutensa laiminlyöneelle taholle annetaan mahdollisuus korjata virheensä.<sup>395</sup>

Päätoteuttajalle ei määrätä laiminlyöntimaksua, mikäli annettavien tietojen puutteellisuus ei johdu päätoteuttajasta vaan tälle tietoja antaneesta tahosta<sup>396</sup>. Olisi ollut päätoteuttajan kannalta kohtuutonta, mikäli näin ei olisi säädetty. Tämän takia verotusmenettelylain 22 §:n lisättiin kohta mahdollisuudesta olla määräämättä laiminlyöntimaksua vaikka laiminlyönti olisikin tapahtunut.<sup>397</sup>

#### 6.4. Tulokset

Rakennusalan kuukausittainen rakennustyömaiden ilmoitusmenettely päästiin toteuttamaan lähes suunnitellussa aikataulussa. Lain valmistelussa ilmoitusmenettelyyn liittyvän sääntelytaakan odotettiin muodostuvan suureksi. Näin myös tapahtui. Ilmoitusvelvollisuuden piirissä olevien tahojen oli hankalaa hahmottaa termejä sekä tietää milloin nämä itse kuuluvat sääntelyvelvollisuuden piiriin. Tämän seurauksena ilmeni tarvetta määritellä tarkemmin lain noudattamisen kannalta olennaisia termejä, kuten ”rakennustyö”, ”yhteinen työmaa” ja ”työskentely”.<sup>398</sup>

Verohallinnon tiedonannon mukaan annettujen ilmoitusten määrä kasvoi kankean alun jälkeen loppuvuotta kohden. Joulukuussa 2014 annettuja työntekijäilmoituksia oli 28 234 kappaletta, vastaavasti urakkailmoituksia oli tehty 37 337 kappaletta. Urakkasummien yhteismäärä oli yli 27 miljardia euroa, joista oli laskutettu joulukuuhun mennessä hieman yli 1,5 miljardia euroa.<sup>399</sup>

Kuukausittaisen ilmoitusvelvollisuuden käytännön toimivuudesta sekä lain käyttöön-otosta suunnattiin kysely Rakennusteollisuus RT ry:n jäsenyrityksille. Vajaa puolet kyselyyn vastanneista yrityksistä oli sitä mieltä, että lain käyttöönotolla oli merkittävä vaikutus harmaan talouden torjunnassa, toisaalta noin 60 prosenttia piti ilmoitusvelvollisuuden toteuttamiseen kuluvaan työmäärää suurena.<sup>400</sup> Samankaltaisiin tuloksiin päästiin myös KPMG:n rakennusalan toimijoille suorittamassa kyselytutkimuksessa<sup>401</sup>.

<sup>395</sup> Verohallinto 2014d

<sup>396</sup> Verohallinto 2014d

<sup>397</sup> HE 92/2012 vp: 5

<sup>398</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 59

<sup>399</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 60

<sup>400</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 60

<sup>401</sup> Torkkel & Pelkonen 2015: 8–11

Verohallinnolle suunnatussa kyselyssä ilmoitusvelvollisuuden osuus harmaan talouden torjunnassa nähtiin merkittävänä. Tätä mieltä oli 80 prosenttia kyselyyn vastanneista verotarkastajista. Tulevaisuuden haasteina nähtiin toiminnan rahoituksen supistuminen, ja resurssien siirto toisaalle. Ongelmaksi nähtiin erityisesti se, että toimintaan sitoutuneet resurssit on merkitty toiminnan kehittämiseen ja ilmoitusten kirjaamiseen eikä reaaliaikaiseen valvontaan, joihin suunnattuja resursseja ollaan ilmeisesti tulevaisuudessa supistamassa entisestään. Tämä johtaisi vastaajien mukaan tilanteeseen, jossa ilmoitusten perusteella tehtävä varsinainen verovalvonta jää liian vähällä. Tämän seurauksena ilmoitusvelvollisuudesta syntyisi lähinnä hallinnollinen taakka.<sup>402</sup> Myös KPMG:n haastatteleminen rakennusalan toimijoiden huolena oli se, miten Verohallinnon resurssit riittävät tietomäärän käsittelemiseen ja lain toteutumiseen tarkoitetulla tavalla<sup>403</sup>.

Tiedonantovelvollisuuden käyttöönoton johdosta Verohallinnolle on syntynyt merkittäviä kuluja. Verohallinnon laskelmien mukaan vuonna 2014 saatua rahoitusta käytettiin rakennusalan verotunnisteisiin, kulkulupiin ja ilmoitusmenettelyyn liittyviin asioihin yhteensä 84 henkilötyövuoden edestä. Luvussa ei ole mukana varsinaista kenttävalvontaa, vaan se koostuu ilmoitusten käsittelystä sekä toiminnan kehittämistä varten kohdennetuista investoinneista.<sup>404</sup> Toisaalta kuluja on syntynyt myös rakennusalan yrityksille<sup>405</sup>. Jo lain valmistelun yhteydessä erityisesti päätoteuttajalle ilmoitusvelvollisuuden toteuttamisen seurauksena syntyvien kulujen arvioitiin olevan merkittäviä. Näiden kulujen arvioitiin olevan sekä kertaluonteisia, jotka liittyisivät ohjelmistojen ja ohjeiden uusimisiin että pysyviä, jotka liittyisivät lisähenkilöstön palkkaukseen sekä ohjelmistojen ylläpitoon.<sup>406</sup> Rakennusteollisuus RT ry arvioi ennen lain käyttöönottoa, että urakasummien osalta pysyvät kustannukset olisivat 18 miljoonaa euroa vuodessa, ja näihin liittyvät suurin kertakustannuserä, ohjelmistopäivitykset, 10 miljoonaa euroa. Työntekijöiden ilmoittamisvelvollisuudesta syntyvien kulujen arvioitiin olevan vieläkin suurempia; pysyvien kustannusten 30 miljoonaa euroa vuodessa sekä suurin kertakustannus, ohjelmistopäivitykset, 35 miljoonaa euroa.<sup>407</sup> Yritysten uudistukseen käyttämien rahasummien suuruudesta ei ole vielä tarkkaa tietoa, mutta yritykset itse arvioivat ne joka tapauksessa merkittäviksi<sup>408</sup>.

---

<sup>402</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 61

<sup>403</sup> Torkkel & Pelkonen 2015: 23

<sup>404</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 61

<sup>405</sup> Torkkel & Pelkonen 2015: 10–13; 23

<sup>406</sup> HE 92/2012 vp: 7

<sup>407</sup> HE 92/2012 vp: 7–8

<sup>408</sup> Torkkel & Pelkonen 2015: 10–13; 23

Yrityksiä koskevien urakka- ja työntekijätietojen lisäksi tiedonantovelvoite koskee myös yksityisiä rakennuttajia<sup>409</sup>. Yksityisiä rakennustyömaita koskevia ilmoituksia annetaan Verohallinnon mukaan joka kuukausi 2 000–3 000 kappaletta. Yksityishenkilöiden pientalorakentamisen ilmoitusvelvollisuus arvioitiin merkittäväksi harmaan talouden torjuntakeinoksi. Noin puolet verotarkastajista (52 prosenttia) sekä reilu kolmannes (37 prosenttia) rakennusalan yritys-kyselyyn osallistuneista yritystä piti uudistusta merkittävänä tai erittäin merkittävänä keinona.<sup>410</sup>

Tiedonantovelvollisuus uutena lakina on tuskin vielä saavuttanut lopullista muotoaan. Rakennusteollisuus RT ry:n saamaan palautteen mukaan myös sen jäsenyritykset toivovat, että ilmoitusvelvollisuutta kehitetään edelleen. Merkittävänä kehityksen kohteena nähtiin esimerkiksi sähköisenä annettuun ilmoitukseen sisältyvän palautteen antamista paperisessa muodossa. Tämä nähtiin ongelmana, koska osa vastaajista käytti ilmoittamiseen ulkopuolista palveluntarjoajaa, jolle myös ilmoittamisesta johtuva palaute postitettiin. Pahimmassa tapauksessa ilmoitusvelvollinen ei koskaan itse nähnyt palautetta, eikä näin ollen kyennyt korjaamaan palautteessa mahdollisesti mainittuja virheitä.<sup>411</sup>

Puutteistaan huolimatta ilmoitusvelvollisuus on tutkimusten perusteella jälleen yksi uusi ja pätevä harmaan talouden ehkäisykeino. Ainakin se parantaa veronumeron tavoin ulkomaalaisten työntekijöiden verovelvollisuuden hahmottamista. Lisäksi sen avulla kyetään selvittämään ulkomaalaisten yritysten toiminta-aikaa Suomessa.<sup>412</sup>

Ilmoitusvelvollisuutta ollaan laajentamassa myös uusille tahoille. Valtiovarainministeriö on käynnistänyt hankkeen kansallisesta tulorekisteristä, johon liittyen työntekijäkohdattaiset palkanmaksutiedot ilmoitettaisiin joka kuukausi Verohallinnolle. Tulorekisterin tavoitteena on keventää yrityksille syntyvää hallinnollista taakkaa yksinkertaistamalla ilmoitusmenettelyä, ja samalla helpottaa eri instanssien, kuten Verohallinnon ja Kelan toimintaa, jotka käyttävät kyseisiä tietoja hyväkseen.<sup>413</sup>

---

<sup>409</sup> Verohallinto 2014d

<sup>410</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 62

<sup>411</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 60

<sup>412</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 74–75

<sup>413</sup> Valtiovarainministeriö 2014

## 7. KANSAINVÄLINEN ULOTTUVUUS

Kansallisen lainsäädännön vaikutus verotukseen ja lainsäädäntöön ylipäättänsä on Euroopan unioniin liittymisen myötä vähentynyt. Esimerkiksi välillinen verotus on Euroopan unionissa pitkälti harmonisoitu. Välittömän verotuksen osalta direktiivejä tärkeämmässä asemassa ovat EU-tuomioistuimen ratkaisut.<sup>414</sup> Euroopan unionilla on yleisemminkin korostunut merkitys kansalliseen verotukseen ja lainsäädäntöön, sillä kansallisten tuomioistuinten on päätöksenteossaan otettava huomioon ja myös sovelletava EU-oikeuden lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä<sup>415</sup>.

EU:n sisämarkkina-ajatuksen kuuluu ihmisten, tavaroiden, palveluiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden esteiden poistaminen<sup>416</sup>. Varsinkin ihmisiä koskeva vapaa liikkuvuus on rakennuslalla keskiössä, sillä suurin osa Suomessa työskentelevistä ulkomalaisista työntekijöistä on EU:n kansalaisia. Työntekijöitä koskevat ihmisten vapaan liikkuvuuden takaava artikla 21, työntekijöiden vapaasta liikkumisesta vastaava artikla 45, sijoittautumisoikeuden vapautta koskeva artikla 49 sekä artikla 56, joka koskee palveluiden vapaata tarjoamista ja vastaanottamista. Perussopimuksen mukaiset artikkelit ovat osa EU-oikeudellisia perusvapauksia, joiden noudattamisesta vastaa EU:n tuomioistuin. Näiden lisäksi voidaan mainita kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä SEUT 18 artikla, joka on alisteinen perusvapauksiin nähden.<sup>417</sup>

Jäsenmaat eivät voi lainsäädäntönsä kautta lähtökohtaisesti rajoittaa palveluiden ja ihmisten vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisoikeutta. Poikkeuksena tähän on Euroopan unionionin sopimuksen artikloissa 41, 51, 52 ja 62 mainitut perusteet rajoittaa perusoikeuksia. Näitä ovat julkisen vallan käyttö, yleinen järjestys ja turvallisuus sekä kansanterveydelliset syyt.<sup>418</sup> Edeltävien lisäksi esimerkiksi työntekijöiden vapaata liikkuvuutta voidaan tapauskohtaisesti rajoittaa jäsenvaltion yleisen edun nimissä. Silloinkin rajoituksen on oltava EU-oikeuskäytännön, siis tuomioistuimen, mukainen. Yleiseen etuun pohjautuva rajoitus voidaan oikeuttaa esimerkiksi verojärjestelmän yhtenäistämisyrittämyksellä sekä verotuksen valvonnallisilla syillä. Pelkkä verotulojen varmistaminen ei itsessään ole riittävä peruste perusvapauden ohittamiselle.<sup>419</sup> Koska työntekijöiden vapaan liikkumisen rajoittaminen on perusoikeuden rajoitus, on poikkeuksen tällöin täy-

<sup>414</sup> Myrsky 2013: 3–4

<sup>415</sup> Myrsky 2013: 281

<sup>416</sup> SEU-sopimuksen 3–6 artikkelit ks. myös Helminen 2012: 23; 68–69

<sup>417</sup> Myrsky & Linnakangas 2009: 6 ks. myös Helminen 2012: 23; 68–69

<sup>418</sup> Tiula 2013: 71

<sup>419</sup> Lenaerts & Van Nuffel 2011: 280–281

tettävä välttämättömyyden, oikeasuhtaisuuden ja syrjimättömyyden kriteerit. Rajoituksen on siis oltava oikeassa suhteessa päämäärään nähden. Lisäksi rajoitus ei voi aiheuttaa tilannetta, jossa yhdenvertaisuuden periaate ei toteutuisi. Rajoitus ei voi siis muodostaa ketään syrjivää tilannetta.<sup>420</sup>

EU-jäsenyyden myötä Suomessa sovellettava oikeus voidaan siis jakaa kansalliseen sekä EU-tasolta säädettävään Eurooppa-oikeudelliseen lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön. Ensijaisuusperiaatteen mukaan edeltävien ollessa ristiriidassa yhteisön oikeus syrjäyttää kansallisen lain. EU-oikeudet voidaan jakaa primäärioikeuteen, johon kuuluvat perussopimukset ja näiden muutoksia koskevat sopimukset, sekä sekundääriseen oikeuteen, joka käsittää annetut asetukset, direktiivit sekä niihin liittyvät päätökset. EY-asetukset ovat sitovia, ne otetaan kaikissa jäsenmaissa käyttöön samanaikaisesti sellaisenaan, eivätkä ne voi olla ristiriidassa maan lainsäädännön kanssa. Direktiivit ovat luonteeltaan erilaisia. Ne ovat jäsenvaltioille osoitettuja lainsäädäntövelvoitteita, joita jokainen jäsenmaa implementoi omaan lainsäädäntöönsä. Ne sitovat jäsenmaita direktiivin tavoitteiden, ei sen soveltamiseen käytettävien keinojen osalta.<sup>421</sup>

Direktiivien avulla jäsenvaltioiden lainsäädäntöä ja verotusjärjestelmiä harmonisoidaan, eli samankaltaistetaan. Tämä on niin sanottua positiivista integraatiota. Negatiiviseksi integraatioksi voidaan kutsua EU-tuomioistuinten jäsenmaita ohjaavia ratkaisuja. Harmonisointi on seurausta sisämarkkinoiden luomispyrkimyksistä, jolla pyritään saamaan aikaan yhtenäiset kilpailuolosuhteet koko sisämarkkina-alueelle. Tämä edellyttää verotuksellisten esteiden purkamista. Perustamissopimuksen 5. artiklan toissijaisuusperiaatteen mukaisesti unioni puuttuu jäsenmaidensa verotukseen vain siltä osin kun asioita ei kyetä ratkaisemaan jäsenmaatasolla. Tällöin kilpailullisten markkinoiden oletetaan tasottavan tilanne eri jäsenmaista tulevien, ja eri oikeusjärjestelmien kanssa tekemisissä olevien yritysten välillä. Toisinaan tämä ei riitä, jolloin esimerkiksi päädytään harmonisoimaan järjestelmää, kuten kävi arvonlisäverotuksen kohdalla, joka on yhtenäistetty koko EU:n alueella.<sup>422</sup>

Esimerkkinä direktiivien implementoinnista jäsenmaiden lakeihin liittyen harmaan talouden torjuntaan voidaan pitää ns. työnantajadirektiiviä. Kaikki EU maat ovat joutuneet implementoimaan omaan lainsäädäntöönsä 20.7.2011 mennessä EU:n määräämän ns. työnantajasanktio-direktiivin 2009/52/EY. Säädös koskee työnantajille langetettavia

<sup>420</sup> Tiula 2013: 71–73

<sup>421</sup> Myrsky & Linnakangas 2009: 7–10 ks. myös Wikström 2008: 48

<sup>422</sup> Wikström 2008: 44–49

sanktiota tilanteessa, jossa nämä palkkaavat laittomasti kolmansista maista töihin tulleet henkilöt. Jäsenmaat voivat itse päättää millaisia sanktiot ovat, kuitenkin varmistuen, että rangaistukset ovat riittävän tehokkaita ja toimivat varoittavana esimerkkinä muille työnantajille. Jäsenmaiden ei tarvitse soveltaa säädöstä, mikäli kolmansista maista tulevalle henkilöllä on kansallisen oikeuden mukainen työ lupa.<sup>423</sup> Suomessa direktiivin käyttöönotto aiheutti muutoksia työsopimuslaissa (55/2011), ulkomaalaislaissa (301/2004) ja lähetetyistä työntekijöistä annetussa laissa sekä sakon täytäntöönpanolaissa. Lakimuutokset tulivat voimaan 1.8.2012.<sup>424</sup>

### 7.1. Rakennusalan harmaan talouden torjunta muualla

Harmaa talous näyttää pesiytyneen rakennusosalalle koko Euroopan alueella. Euroopan mailla on tyypillisesti kaksi erilaista tapaa torjua rakennusalan harmaata taloutta. Ensimmäinen tapa on säädellä rakennusalan toimintaa, toinen on rajata markkinoille pääsy. Jälkimmäinen toteutetaan asettamalla rakennusalan toimijoille erilaisia vaatimuksia. Näiden lisäksi voidaan säädellä ammattikunnan pätevyyttä, mutta sitä koskeva sääntely on Euroopan alueella vähäistä.<sup>425</sup> Eurooppalainen harmaa talous liittyy sekä ulkomaalaisia työntekijöitä koskevaan ongelmaan<sup>426</sup> että alihankintaketjussa tapahtuvaan arvonlisäverojen maksamatta jättämiseen. Ensimmäisen ongelman maat tyypillisesti pyrkivät ratkaisemaan tilaajiin sekä koko alihankintaketjuun kohdistuvilla vastuilla. Arvonlisävero-ongelman ratkaisuun maat käyttävät käänteistä arvonlisäverojärjestelmää tai erilaisia tilaajiin tai urakoitsijoihin kohdistettavia vaatimuksia.

Kuten todettu, monissa Euroopan maissa rakennusalan tilaajaan kohdistetaan erityyppisiä vastuita. Suomen tilaajavastuulain käyttöönottoa harkittaessa vuonna 2006, oli eräänlainen tilaajan vastuu jo käytössä EU-maista Saksassa, Itävallassa, Espanjassa, Hollannissa ja Portugalissa. EU-maissa käytössä olevat tilaajavastuulait tarkoittavat käytännössä sitä, että työn tilaaja vastaa yhdessä aliurakoitsijan tai työntekijöitä vuokraavan yrityksen kanssa lainmukaisista työnantajavelvoitteista.<sup>427</sup> Maiden välillä on eroja sääntelyn sisällössä ja tavoitteissa. Maiden tavoitteena on kamppailla harmaata

<sup>423</sup> Europa 2009: Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2009/52/EY

<sup>424</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 7

<sup>425</sup> Wennberg, Oosi & Korhonen 2015: 10–11

<sup>426</sup> Tällä tarkoitetaan ulkomaalaisten työntekijöiden valvonnallisia, verotuksellisia sekä työehtollisia asioita.

<sup>427</sup> HE 114/2006 vp: 10



taloutta vastaan ja luoda edellytykset terveelle kilpailulle sekä edistää työntekijöiden oikeuksien toteutumista.<sup>428</sup>

Menetettyjen arvonlisäverojen osalta huoli on Euroopan unionin alueella ollut yhteinen. Arvouden mukaan EU-maissa arvonlisäveroa on jäänyt keräämättä yhteensä 70 miljardin euron edestä.<sup>429</sup> Vuonna 2006 Euroopan yhteisöjen komissio arvioi, että 80 prosenttia maksetuista arvonlisäverotuloista kerääntyy vain 10 prosentilta verovelvollisista. Lisäksi vain harvat jäsenvaltiot ilmoittivat arvonlisäveromenetyksensä. Vuonna 2006 Itävalta arvio veropetosten aiheuttaman arvonlisäveromenetystensä olevan 4,4 prosenttia, Saksalla vastaava luku oli 2 prosenttia. Nämä liittyivät nimenomaan alihankintaketjuissa tapahtuviin ketjupetoksiin.<sup>430</sup>

Vuonna 2006 Saksa ja Itävalta ehdottivat yleisen käännetyin arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa ns. ketjupetoksiksi kutsutuissa tilanteissa, joissa verovelvollinen siirtää arvonlisäverovastuunsa toiselle verovelvolliselle, ja katoaa tämän jälkeen maksamatta arvonlisäveroa. Vuonna 2006 ehdotusta kritisoitiin komission toimesta mm. siksi, että se lisäisi sekä yrityksille että valtioille syntyviä kustannuksia ja hallinnollisia kuluja joita sen keräämisestä syntyisi. Lisäksi sen käyttöönoton pelättiin synnyttävän uudentyyppisiä petosmuotoja, jonka vuoksi arvonlisävero jäisi kokonaan suorittamatta.<sup>431</sup>

Vuonna 2008 Euroopan unionissa ehdotus oli jälleen tapetilla. Järjestelmän käyttöönottoa ei kuitenkaan silloin pidetty ajankohtaisena lähinnä siksi ettei sen käytön konkreettisista vaikutuksista harmaata taloutta vastaan ollut saatavilla tarpeeksi tietoa.<sup>432</sup> Ilmeisesti tätä tietoa ei ole tarpeeksi saatavilla tänäkään päivänä.

Jäsenmaat voivat kuitenkin itse päättää ottavatko ne käyttöönsä käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden harmaan talouden torjuntakeinona. Aiemmin jäsenmaan piti pyytää komissiolta poikkeuslupaa käänteisen arvonlisäverojärjestelmän käytöstä, koska kuudes arvonlisäverodirektiivi kielsi käännetyin arvonlisäveromenettelyn. Vuonna 2005 direktiiviä päätettiin muuttaa poikkeuslupahakemusten suuren määrän vuoksi.<sup>433</sup> Direktiivi 2006/69/EY muutti arvonlisäverodirektiivin 199 artiklaan siten, että jäsenmaat voivat soveltaa käännettyä arvonlisäverojärjestelmää rakentamispalveluiden myyntiin sekä

<sup>428</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 18

<sup>429</sup> Lith 2004: 18 ks. myös LA 42/2008

<sup>430</sup> Euroopan yhteisöjen komissio 2006: 3–4

<sup>431</sup> Euroopan yhteisöjen komissio 2006: 3–5

<sup>432</sup> Euroopan yhteisöjen komissio 2008: 19–27

<sup>433</sup> Euroopan yhteisöjen komissio 2005: 2–4

rakentamispalveluiden suorittamista varten järjestetyn työvoiman vuokraukseen. Asiat, jotka lasketaan rakentamispalvelukseksi, ovat jäsenvaltioiden vapaasti päätettävissä. Sama vapaus koskee palvelun suorittajaa ja vastaanottajaa.<sup>434</sup>

Rakennusalan käännetty arvonlisäverojärjestelmä oli vuonna 2012 käytössä kahdeksassa Euroopan maassa<sup>435</sup>. Muiden maiden syyt sen käyttöönotolle ovat samankaltaisia Suomessa esitettyjen syiden kanssa: järjestelmän on tarkoitus estää tilanteet joissa, joissa pääurakoitsijalle hyväksytään vähennykelpoiset verot vaikka aliurakoitsijat eivät näitä veroja olleet koskaan maksaneet. Lisäksi järjestelmällä pyritään estämään kilpailun vääristyminen.<sup>436</sup>

Suomessa rakennusosalalle käyttöönotetulle kuukausittaiselle ilmoitusmenettelylle haettiin alun perin mallia muissa maissa käytössä olevista malleista. Työntekijäkohtainen työnantajasuorituksen kuukausittainen ilmoitusmenettely oli vuonna 2011 käytössä Hollannissa, Virossa, Tanskassa ja Unkarista.<sup>437</sup> Myöhemmin järjestelmä on otettu käyttöön mm. Ruotsissa, Norjassa ja Saksassa<sup>438</sup>.

Ennen kuukausittaisen ilmoitusmenettelyn täytäntöönpanoa Harmaan talouden selvitysyksikkö antoi toimeksiannon selvittää tulevan lakiuudistuksen käytännön toimintaa sekä Virossa että Tanskassa. Kyseisissä maissa uudistus oli otettu käyttöön julkisten avustusten ja korvausten maksuperusteiden seurantaan, eikä varsinaisesti harmaan talouden torjuntaan. Selvityksen perusteella kyseisissä maissa käytössä oleva järjestelmä mahdollisti reaaliaikaisen valvonnan sekä poisti erillisten selvityspyyntöjen lähettämistarpeen. Sen sijaan Ruotsissa käytetyllä ilmoitusmenettelyllä haluttiin puuttua nimenomaan harmaan talouden ongelmiin. Ilmoitusmenettelyllä oli tarkoitus seurata mm. pimeää työvoimaa.<sup>439</sup>

Suomessa käytössä oleva ilmoitusmenettely poikkeaa muiden maiden malleista siinä, että Suomessa ilmoitettavia asioita ovat myös urakkatiedot sekä yksityisiä työmaita koskevat seikat<sup>440</sup>. Tämä selittyy sillä, ettei muiden maiden käyttämiä ilmoitusmenet-

<sup>434</sup> Tannila & Auranen 2012: 20–21

<sup>435</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012e: 2

<sup>436</sup> Lith 2004: 18

<sup>437</sup> Tokola 2011: 28

<sup>438</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012f: 2

<sup>439</sup> Tokola 2011: 28–29

<sup>440</sup> Torkkel & Pelkonen 2015: 7

telyjä ole kaikkialla suunniteltu harmaan talouden torjuntaan, tai jos on, koskee ilmoitusmenettely rakennusalan lisäksi monia muitakin aloja<sup>441</sup>.

Seuraavaksi lähemmässä tarkastelussa on viisi maata, jotka torjuvat harmaata taloutta hieman eri tavalla. Kolmea ensimmäistä tarkastellaan yleisemmällä tasolla, kahden jälkimmäisen osalta tarkastelu keskittyy spesifimpään osa-alueeseen.

Hollanti on otettu yleiseen tarkasteluun mukaan, koska se toteuttaa tilaajaan kohdistuvaa vastuuta esimerkillisellä tavalla sekä onnistuu yleisemminkin torjumaan harmaata taloutta varsin menestyksekkäästi<sup>442</sup>. Lisäksi käännetyin arvonlisäveron osalta ensimmäiset Suomessa tehdyt lakiehdotukset pohjasivat pitkälti Hollannin-malliin<sup>443</sup>. Saksa on mukana, koska se on väkiluvultaan EU:n suurin maa ja samalla suurin talous<sup>444</sup>, joka jo itsessään oikeuttaa Saksan paikan tarkastelussa. Lisäksi Suomen käännetyistä arvonlisäverosta tehty hallituksen esitys eduskunnalle otti vaikutteita Saksalaisesta mallista<sup>445</sup>. Molemmat mainitut maat ovat myös EU:n perustajavaltioita<sup>446</sup>. Norjan paikkaa tarkastelussa voidaan perustella sillä, että Norjassa työskentelee paljon ulkomaalaisia toimijoita<sup>447</sup>, ja sillä ettei se ole EU:n jäsenvaltio.

Ruotsia analysoidaan tarkemmin arvonlisäveron osalta siksi, koska Suomen hallituksen esityksessä eduskunnalle (HE 41/2010 vp) haluttiin nimenomaan selvittää Ruotsista saatuja tuloksia ennen kuin käänteinen arvonlisäverojärjestelmä otettiin Suomessa käyttöön<sup>448</sup>. Lopuksi tarkastelussa on Iso-Britannian CIS-järjestelmä, jonka käyttöönottoa myös Suomessa on harkittu<sup>449</sup>.

#### 7.1.1. Hollanti harmaan talouden torjunnan mallimaana

Hollannissa käytössä oleva tilaajia koskeva vastuu on Euroopan laajin<sup>450</sup>. Ketjuvastuuksi kutsuttu tilaajan vastuu on ollut voimassa vuodesta 1982 lähtien<sup>451</sup>. Ketjuvastuussa on

<sup>441</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012f: 1 ks. myös Tokola 2011: 28

<sup>442</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 53

<sup>443</sup> LA 42/2008 vp

<sup>444</sup> Euroopan unioni 2014

<sup>445</sup> HE 41/2010 vp: 13

<sup>446</sup> Euroopan unioni 2013

<sup>447</sup> HE 114/2006 vp: 13

<sup>448</sup> HE 41/2010 vp: 7; 13

<sup>449</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013b: 2

<sup>450</sup> Wennberg, Oosi & Korhonen 2015: 11

<sup>451</sup> Houwerzijl & Peters 2008a: 3

kyse siitä, että ylempänä ketjussa olevat yritykset ovat yhteisvastuullisesti vastuussa ketjussa alempana olevien velvoitteesta hoitaa omien työntekijöidensä verot ja sosiaaliturvamaksut<sup>452</sup>. Ketjuvastuuta sovelletaan sekä aliurakoitsijoihin että vuokratyövoimaa käyttäviin yrityksiin. Sitä sovelletaan teollisuuden aloilla, joissa työsuorituksen lopputuloksena syntyy konkreettinen tuote, kuten rakennusalaalla.<sup>453</sup> Ketjuvastuulla pyritään varmistamaan lähinnä palkkoihin liittyvien verojen keruu sekä erilaisten vakuutusmaksujen hoitaminen. Lisäksi tilaajavastuussa on rakennusalaan varten omia säädöksiä, jotka koskevat työntekijöiden minimipalkkaa, lomarahoja ja työoloja. Kyseiset säädökset liittyvät pyrkimykseen suojella työntekijöiden oikeuksia.<sup>454</sup>

Yritys voi vapautua ketjuvastuusta ottamalla käyttöön niin kutsutun sulkutilin. Sulkutilille maksetaan tietty osuus urakkahinnasta, jolla katetaan alihankkijoiden palveluksessa olevien työntekijöiden verot ja sosiaaliturvamaksut. Sulkutilin käyttö on rajoitettu edellämäinnettujen velvoitteiden maksuun.<sup>455</sup> Sulkutilijärjestelmällä saatiin kokonaan poistettua markkinoilla toimineet harmaan talouden yritykset, sillä kukaan tilaaja ei halunnut tehdä sopimuksia sellaisen yrityksen kanssa, joka ei kuulu sulkutilijärjestelmän piiriin.<sup>456</sup>

Hollannin malli poikkeaa Suomesta siinä, ettei se varsinaisesti velvoita tilaajaa hankkimaan tietoja sopimuskumppanistaan. Tämä ei sinänsä ole mikään ongelma, sillä ketjuvastuun ja sulkutilin on todettu olevan tehokkaita keinoja harmaata taloutta vastaan. Ketjuvastuussa säännöt pakottavat sopimusosapuolet pitämään tarkkaa kirjanpitoa sekä talous- että hallintopuolesta, koska sekä tilaajan että alihankkijan on itse todistettava, että ne noudattavat lain kirjaa.<sup>457</sup>

Arvonlisäverojen keruun varmistamiseksi myös Hollannissa on käytössä rakennusalan käännetty arvonlisäverojärjestelmä, nk. siirtosääntö, joka on osittain suomalaisen järjestelmän kaltainen. Myös tämä järjestelmä on ollut käytössä vuodesta 1982 lähtien. Käännteistä arvonlisäveroa sovelletaan sekä aliurakointiin että työvoiman vuokraukseen, joita on tarvittu *aineellisen luonteisten* kiinteiden esineiden tuottamisessa. Aineellisen luonteinen työ on määritelty laeasti, mutta sen piiriin voidaan katsoa kuuluvaksi monenlaisen rakennus- ja korjaustyö, mutta ei esimerkiksi rakennusalueen valvonta.<sup>458</sup>

<sup>452</sup> Houwerzijl & Peters 2008b: 2; 21

<sup>453</sup> HE 114/2006 vp: 11

<sup>454</sup> Houwerzijl & Peters 2008a: 1–2

<sup>455</sup> HE 114/2006 vp: 11

<sup>456</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 22

<sup>457</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 18–24

<sup>458</sup> HE 41/2010 vp: 5

Siirtosääntöä sovellettaessa aliurakoitsijat laskuttavat pääurakoitsijaa summalla, jossa ei ole mukana arvonlisäveroa. Tämän jälkeen pääurakoitsija maksaa verot sekä omasta että aliurakoitsijan tekemästä työstä, jonka pääurakoitsija voi heti vähentään.<sup>459</sup> Siirtosääntöä ei sovelleta, mikäli aliurakoitsija tekee yli puolet työsuorituksesta paikassa, jossa tämän liike sijaitsee tai tehty työ on toisarvoista suhteessa myytyyn tavarahan. Siirtosääntöä ei myöskään sovelleta, mikäli pääurakoitsija tekee suorituksen suoraan tilaajalle. Tällöin sovelletaan suoritukseen tavallista arvonlisäveroa. Ratkaisua perusteltiin sillä, ettei hankinta ole kaikissa tapauksissa tilaajalle vähennyskelpoinen. Toisena syynä oli näiden liikesuhteiden veropetosriskin vähäisyys.<sup>460</sup>

Hollannin malli on osoittautunut käytännössä tehokkaaksi järjestelmäksi torjua harmaata taloutta. Siirtosäännön avulla saadaan kerättyä arvonlisäverot, ketjuvastuun takia tilaajat eivät puolestaan halua tehdä yhteistyötä sellaisten aliurakoitsijoiden kanssa, jotka eivät käytä sulkutiliä. Ketjuvastuun ansiosta myös sanktiot laiminlyönneistä ovat tuntuvia. Sulkutilin heikkoutena voidaan pitää sitä, ettei se ole osoittautunut yhtä tehokkaaksi keinoksi vuokratyöntekijöitä välittävien yritysten kohdalla.<sup>461</sup> Toisena järjestelmän heikkoutena voidaan mainita se, ettei järjestelmällä ole juurikaan vaikutusta ulkomaille rekisteröityihin vuokratyövoimaa tarjoaviin yrityksiin. Tilanteeseen tuli parannusta vuonna 2012, kun työnantajasanctio-direktiivin (2009/52/EY) implementoinnin seurauksena tehtiin eräitä lakimuutoksia koskien ulkomaisia vuokratyöntekijöitä ulottamalla tilaajan ketjuvastuu koskemaan ulkomaalaisten työntekijöiden minimipalkan maksua.<sup>462</sup> Lakia tehostaakseen Hollanti velvoittaa nykyään rakennusalanyritykset maksamaan 12 000 euroa jokaisesta laittomasta vuokratyöläisestä<sup>463</sup>. Muilta osin Hollanti katsoi maansa lainsäädännön jo valmiiksi vastaavan suurelta osin direktiivin vaatimuksia<sup>464</sup>.

### 7.1.2. Saksan tehokas sääntely

Kuten Suomi, myös Saksa pyrkii tilaajaa koskevilla vastuilla suitsemaan rakennusalan harmaata taloutta, tehostamaan verojen keräämistä sekä luomaan terveellisen kilpailun edellytyksiä. Toiminnan keskiössä on alihankintaketjuissa tapahtuva laiton toiminta.<sup>465</sup>

<sup>459</sup> Lith 2004: 18–19

<sup>460</sup> Lith 2004: 18–19

<sup>461</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 18–24

<sup>462</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 19–24; 57

<sup>463</sup> Inspectieszw 2015 ks. myös Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 18–24

<sup>464</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 22

<sup>465</sup> Houwerzijl & Peters 2008b: 57

Harmaan talouden torjuntaan panostaminen on erityisen tärkeää Saksassa, jossa näyttäisi olevan ainakin Skandinaviaan verrattuna suuremmat harmaat markkinat suhteutettuna bruttonkansen tuotteeseen. Tämän voi ainakin osittain nähdä johtuvan siitä, että Skandi-naviassa sosiaaliturva on Saksalaista järjestelmää kattavampi.<sup>466</sup>

Saksassa on vuodesta 1999 lähtien ollut voimassa laki, jonka yhtenä osana on tilaajan velkavastuu. Kyseessä on omavelkainen vastuu, joka on rajoitettu palkkojen ja vuosilomien, sekä näitä koskevien etujen enimmäismäärään, ja se kattaa koko aliurakointiketjun.<sup>467</sup> Ketjuvastuu ei koske veroja, ja muita työnantajasuorituksia. Työsuorituksia ja palkkoja koskevien verojen vastuu käsittää vain sopimuskumppanit.<sup>468</sup>

Vuonna 2002 säädettiin laki, jonka ansiosta kaikki Saksassa rakennustoimintaa harjoittavat yritykset ja julkisoikeudelliset yhteisöt ovat velvollisia varaamaan toiselle yritykselle työn suorittamista varten maksetusta osasta 15 prosentin suuruisen veronpidätyksen. Tämän edellytyksenä on, että vuoden mittaan samalle yritykselle on maksettu yli 5 000 euroa. Mikäli veroja on työsuorituksesta maksun saavan osapuolen puolesta maksettu liian vähän, on maksajan huolehdittava veroista kunnes aiemmin mainittu 15 prosenttia koko maksun määrästä tulee täyteen. Veronpidätys voidaan välttää tapauksessa, jossa maksun saaja esittää erityisen todistuksen. Tällaisesta todistuksesta on tullut käytännössä alalla vallitseva toimintatapa, sillä 95 prosenttia rakennusalan yrityksistä käyttää veronpidätysvastuusta vapauttavaa sertifikaattia.<sup>469</sup>

Lähetettyjä työntekijöitä koskien on yritysten selvitettävä monenlaisia tietoja lähtien työntekijän Saksassa oleskelun kestosta aina päivittäisen työnseurantaan saakka. Kyseisten toimien laiminlyönnistä voidaan määrätä jopa 500 000 euron sakko; jo 2 500 euron sakon jälkeen yritys voidaan jättää julkisten hankintojen tarjouskilpailun ulkopuolelle. Verojen laiminlyönnistä voidaan myös määrätä sakkoja. Rekisteröintivelvollisuuksien rikkomisesta voidaan määrätä jopa vankeutta. Työnantajasanktio-direktiivin (2009/52/EY) implementoinnin johdosta tilaajan vastuita lisättiin suhteessa sopimuskumppaneihin ja alihankkijoihin, sekä määrättiin uusia vaatimuksia tallentaa toimintaa kirjallisessa muodossa.<sup>470</sup>

---

<sup>466</sup> Pedersen 2003: 115

<sup>467</sup> HE 114/2006 vp: 11–12

<sup>468</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 46–48

<sup>469</sup> Asshoff 2008: 2; 15; 21

<sup>470</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 50

Rakennusalan käännetty arvonlisäverojärjestelmä on ollut Saksassa käytössä vuodesta 2004. Järjestelmän piirissä ovat kiinteistön luovutus sekä rakentamispalvelut. Jälkimmäisten osalta järjestelmän ulkopuolelle jäävät suunnittelu- sekä valvontapalvelut. Myös Saksassa vaaditaan, että rakentamispalveluja suorittavan elinkeinoharjoittajan on toimittava rakennusalalla muutoin kuin satunnaisesti.<sup>471</sup> Satunnaisuuden rajana ovat edellisen vuoden liiketoiminta. Mikäli rakentamispalvelut kattavat yli 10 prosenttia kaikesta liiketoiminnasta, ei rakentamistoiminta ole enää satunnaista. Hallinnon mukaan tällaisen rajan asettaminen yksinkertaistaa tilanteiden tulkintaa.<sup>472</sup>

Ylipäänsä koko rakennusala on Saksassa tarkasti säännelty, sitä valvotaan tehokkaasti ja rikkomuksilla on ankarat seuraamukset<sup>473</sup>. Saksalaisen järjestelmän vahvuudeksi voidaan laskea lähetettyjä työntekijöitä koskeva sääntely, joka mm. edellyttää, että työntekijän lähettävä yritys lähettää tiedot ennakkoon Saksaan. Myös rangaistukset laiminlyönneistä ovat Saksassa ankaria, aina mahdollista vankeusrangaistusta myöden. Järjestelmän heikkoutena voidaan pitää sääntelyn suurta määrää, jonka johdosta yritysten voi olla hankala hahmottaa kaikkia velvollisuuksiaan.<sup>474</sup>

### 7.1.3. Norjalaisen lainsäädännön keskiössä ulkomaiset työntekijät

Norjassa harmaata taloutta on tutkittu paljon. Harmaan talouden suuruus niin palveluiden määrän tuottamisen kuin harmaan talouden piiriin kuuluvien työtuntien määrissä mitattuna on saannut edestakaisin 1980-luvulta aina 2000-luvulle saakka. Kokonaisuudessaan harmaan talouden arvo suhteessa bruttokansantuotteeseen Norjassa vuonna 2001 oli 2–4 prosenttiyksikköä lähteestä riippuen, joka oli Eurooppalaista keskitasoa.<sup>475</sup> Harmaan talouden tutkija Friedrich Schneiderin mukaan vuonna 2013 maan koko harmaan talouden arvo oli 13,6 %, joka on myös keskitasoa. Tästä ei voida suoraan päätellä, että harmaan talouden arvo olisi Norjassa vuosien saatossa noussut, vaan että käytettävät menetelmät ovat erilaiset. Schneiderin tutkimusten perusteella harmaan talouden arvo vuosien 2008–2013 välisenä aikana on pysynyt suhteellisen muuttumattomana.<sup>476</sup>

<sup>471</sup> Tannila & Auranen 2012: 19 ks. myös HE 41/2010 vp: 5–6

<sup>472</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 27 ks. myös HE 41/2010 vp: 5–6

<sup>473</sup> Pedersen 2003: 45–49

<sup>474</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 18–24 ks. myös Pedersen 2003: 45–49

<sup>475</sup> Pedersen 2003: 56–58; 104–105

<sup>476</sup> Schneider 2013: 22–23

Tutkimusten pohjalta Norjalainen lainsäädäntö on muovautunut maan omiin tarpeisiin parhaiten sopivaksi. Norjassa ei varsinaisesti ole erikseen säädetty tilaajan vastuusta suhteessa sopimuskumppaniinsa. Sen sijaan urakoitsija voi joutua yhteisvastuuseen verolainsäädännön tai yleisesti sitovien työehtosopimusten kautta. Työehtosopimukset edellyttävät tilaajan tai urakoitsijan vastaamaan ketjun alimpien tasojen työntekijöiden palkoista, mikäli nämä jäävät alle lakisääteisen minimipalkan. Yhteisvastuulla tavoitellaan tilannetta, jossa työnantajat maksavat samansuuruisen palkan sekä noudattavat samanlaisia työehtoja ulkomaalaisten ja norjalaisten työntekijöiden välillä. Verolainsäädäntö määrää yhteisvastuun kattamaan ennakonpidätykset. Tarkoitus on näin varmistua, että kaikki Norjassa toimivat yritykset maksavat asiaankuuluvat verot.<sup>477</sup>

Norjassa toimivien ulkomaalaisten urakoitsijoiden ja työntekijöiden suuren määrän takia veroviranomaisen on tiedettävä ketkä työskentelevät Norjassa. Tämä on välttämättömyys, jotta tiedetään ketkä saavat tuloja, ja edelleen keitä pitäisi verottaa. Tilanne on ratkaistu mallilla, jossa yritys, joka ottaa palvelukseen ulkomaalaisia työntekijöitä, antaa tiedot kyseisistä henkilöistä sekä tehdyistä urakkasopimuksista paikalliselle veroviranomaiselle. Kyseessä oleva eräänlainen tiedonantovelvollisuus koskee rakennus- ja asennustöitä sekä mannerjalustalla tehtäviä töitä. Mikäli yritys käyttää työssään aliurakoitsijoita, vastaa tämä tiedonantovelvollisuudesta koko ketjun osalta.<sup>478</sup>

Laki sitoo kaikkia elinkeinonharjoittajia, myös ulkomaisia vaikka he eivät olisi verovelvollisia Norjassa. Tietoja on annettava kaikista ulkomaalaisista työntekijöistä ja urakoitsijoista, sekä niistä Norjan kansalaisista, jotka ovat ulkomaisen yrityksen alaisina. Mikäli verohallinto ei ole saanut tietoja määrätystä ajasta, se voi määrätä uhkasakon ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä, ja tietyissä tapauksissa määrätä yrityksen vastaamaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin takia saamatta jääneistä verotuloista.<sup>479</sup> Lisäksi Norjassa vaaditaan Suomessa käytössä olevan tunnistekortin kaltainen kortti, jonka avulla on tarkoitus estää pimeän työvoiman käyttöä rakennustyömailla.<sup>480</sup>

Norjassa käytössä olevan mallin hyvänä puolena voidaan pitää palkkavastuun laajuutta, joka ehkäisee matalampien palkkojen maista tulevien työntekijöiden palkkojen polkemista<sup>481</sup>. Toisaalta sääntelystä on vaikea löytää tietoa, eikä kaikkia siihen liittyviä vas-

<sup>477</sup> Regjeringen 2008 ks. myös Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 34–35

<sup>478</sup> HE 114/2006 vp: 13

<sup>479</sup> HE 114/2006 vp: 13

<sup>480</sup> Wennberg, Oosi & Korhonen 2015: 11

<sup>481</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2012c: 34–37



tuita ymmärretä. Epäselvän sääntelyn lisäksi rangaistuskäytäntökin ulottuu vain yleisistovien työehtosopimusten vähimmäisehtojen rikkomistilanteisiin.<sup>482</sup>

#### 7.1.4. Ruotsista mallia Suomen käännetylle arvonlisäverojärjestelmälle

Suomen käänteiselle arvonlisäverojärjestelmälle haettiin pitkälti mallia Ruotsissa aiemmin käyttöönotetusta mallista. Itseasiassa Suomessa järjestelmää ei edes haluttu ottaa käyttöön ennen kuin oltiin saatu selvitykset siitä, miten järjestelmä oli Ruotsissa toiminut.<sup>483</sup> Siksi Ruotsin mallia onkin hyvä valottaa hieman tarkemmin. Syyt järjestelmien taustalla ovat pitkälti samanlaisia, ja samoin olivat sen käyttöönottoon liittyvät ennakkoluulot ja pelot. Lopulta myös itse järjestelmistä voidaan löytää paljon samankaltaisuuksia.

Ruotsin rikostorjuntaviraston tekemän selvityksen mukaan rakennusalan harmaan talouden syyt ovat pitkälti samanlaisia Suomessa esiintyvän harmaan talouden syiden kanssa. Näitä ovat rakennusalan tyypillinen töiden projektiluontoisuus, taloussuhdanteet ja alalla vallitseva yleinen kulttuuri. Pimeän työvoiman käyttö ja veronkierto vääristävät alan yritysten välistä hintakilpailua, jotka puolestaan lisäävät entisestään pimeän työvoiman käyttöä ja veronkiertoa.<sup>484</sup> Toisin kuin Suomessa<sup>485</sup>, Ruotsissa rakennusteollisuuden kattojärjestö Sverige Bygginindustrier kannatti käänteiseen arvonlisäverojärjestelmään siirtymistä<sup>486</sup>.

Ruotsissa rakennusalan käänteinen arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön laajojen rakennusalan uudistamiskeinojen sekä sitä koskevien harmaan talouden ehkäisykeinoja pohtineiden selvitysten jälkeen vuonna 2007<sup>487</sup>. Sitä pidettiin oivana keinona estää tilanteet, joissa tilaaja vähentään arvonlisäveroa, jota toimittaja ei ole tosiasiallisesti suorittanut<sup>488</sup>.

Ruotsissa käytössä olevassa rakennusalan käänteisessä arvonlisäverojärjestelmässä on selviä samankaltaisuuksia suomalaisen järjestelmän kanssa. Ensinnäkin, myös Ruotsin mallissa vaaditaan, että ostajan on muutoin kuin satunnaisesti myytävä rakentamispal-

<sup>482</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2013: 18–24

<sup>483</sup> HE 41/2010 vp: 7; 13

<sup>484</sup> Carlström & Hedström 2007: 9, 14–22 ks. myös Lith 2008: 58–62

<sup>485</sup> LA 128/2008 vp

<sup>486</sup> Hirvonen 2011: 34

<sup>487</sup> Renström 2007: 117–118

<sup>488</sup> Hirvonen 2011: 35

velua.<sup>489</sup> Lain esitöissä tätä pidettiin tärkeänä, sillä satunnaisesti rakentamispalveluja tarjoavan yrityksen käänteinen verovelvollisuus vaikuttaisi kielteisesti varsinaisesti rakennusalaalla toimivien yritysten kilpailukykyyn. Lisäksi tällä säännöllä pyrittiin estämään tapaukset, joissa rakentamispalveluja ja muunlaista palvelua tarjoavat yritykset toimisivat ketjutettuina veronhyötymistarkoituksessa.<sup>490</sup> Edelleen, myös Ruotsissa käänteistä verovelvollisuutta sovelletaan ns. välimiehiin<sup>491</sup>. Lisäksi yhtäläisyytenä voidaan pitää sitä, että molemmissa maissa rakennusalan palvelujaan tarjoavat ulkomaalaiset yritykset kuuluvat käänteisen verovelvollisuuden piiriin, mikäli näillä kiinteä toimipaikka kyseisessä maassa.<sup>492</sup>

Ruotsissa tavarat ja palvelut on erotettu toisista. Palvelut kuuluvat käänteisen verotuksen piiriin, mutta tavarat eivät välttämättä kuulu. Mikäli urakkahinnoissa tavaroiden osuutta ei saada erotettua koko urakan summasta, otetaan ne käänteisen arvonlisäveron piiriin, mutta mikäli tavaroiden ja palveluiden osuudet voidaan erottaa toisistaan, voidaan ne jakaa kuuluvaksi sekä perinteisen että käänteisen verotuksen piiriin.<sup>493</sup> Myös Suomessa rakennustavarat on eroteltu rakentamispalveluista. Lähtökohtaisesti tavarat kuitenkin kuuluvat käännetyyn arvonlisäveron piiriin, jos niitä on käytetty rakentamispalvelussa<sup>494</sup>. Poikkeavaa on sen sijaan se, että Ruotsissa on palvelun toimittavan tahon etukäteen selvitettävä millaiselle yritykselle palvelu toimitetaan, jotta käänteinen arvonlisävero toteutuu<sup>495</sup>.

Käyttöön otetun käännetyyn verojärjestelmän pelättiin synnyttävän uusia veronkiertomuotoja. Asian todentamiseksi, ja ylipäättänsä käänteisen arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden seuraamiseksi Ruotsin verohallinto teki yhdessä rakennusteollisuuden kattojärjestön kanssa selvityksen uuden järjestelmän toimivuudesta.<sup>496</sup> Syyt järjestelmän taustalla sekä pelot sen käyttöönoton seurauksista olivat samankaltaisia Suomen kanssa.

Selvityksessä todettiin järjestelmän käyttöön liittyvien tahattomien virheiden olevan suurta. Tämä on ongelmallista, koska järjestelmän oikeanlainen toiminta edellyttää sen tuntemista, ja tämä ei ilmiselvästikään toteutunut massiivisesta tiedotuskampanjasta huolimatta. Myös järjestelmän käyttöönoton jälkeen löytyi perusteettomasti tehtyjä ar-

<sup>489</sup> Renström 2008: 529 ks. myös Huhtala & Sorvanto 2011: 28

<sup>490</sup> Regeringens proposition 2005: 65

<sup>491</sup> HE 41/2010 vp: 6

<sup>492</sup> Renström 2007: 122–123 ks. myös Verohallinto 2012c

<sup>493</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 29 ks. myös Renström 2007: 122–123

<sup>494</sup> Verohallinto 2012c

<sup>495</sup> Renström 2008: 529

<sup>496</sup> Hirvonen 2011: 35

vonlisäverovähennyksiä.<sup>497</sup> Tahallisia virheitä tekevien yritysten osuus itseasiassa kasvoi järjestelmän käyttöönoton jälkeen, jonka perusteella järjestelmää voisi luonnehtia tehottomaksi. Tässä suhteessa Ruotsissa saadut tulokset erosivat Suomessa saatujen tulosten suhteen<sup>498</sup>.

Selvityksessä tutkittiin myös onko bulvaaniyritysten käyttö veronkiertotarkoituksissa lisääntynyt järjestelmän käyttöönoton myötä. Tutkimuksessa saatiin selville, että uusien, arvioverotuksen piiriin kuuluvien osakeyhtiöiden lukumäärä tuplaantui kahden vuoden sisällä järjestelmän käyttöönotosta. Samalla myös konkurssien määrä lähti nousuun. Näistä seikoista ei kuitenkaan voi vetää suoria johtopäätöksiä sen puolesta, että käännetyllä arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotolla olisi ollut vaikutusta näihin seikkoihin.<sup>499</sup> Myös suoritettujen arvonlisäveron osuus suhteessa vähennettävään veroon putosi pian käännetyn arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton jälkeen. Toisaalta tätä selittää se, että Ruotsissa kumottiin samaan aikaan mahdollisuus suorittaa rakennuspalvelutoimintaan liittyviä ennakkomaksuja ilman arvonlisäveroa. Kokonaisuudessaan laskennallinen arvonlisävero kuitenkin lisääntyi järjestelmän käyttöönoton myötä vähintään 78 miljoonaa euroa vuonna 2008.<sup>500</sup>

Selvitysten perusteella käännteinen menettely arvioitiin kuitenkin positiiviseksi uudistukseksi. Sillä toki oli aiemmin mainittu vikansa, ja se esimerkiksi lisäsi yritysten hallinnollista taakkaa, mutta samalla se onnistui keräämään maksamattomia verotuloja<sup>501</sup>. Ja mikäli tämä ei kaikkien yritysten kohdalla onnistunut, joutuvat ainakin ennen veronsa maksamatta jättäneet yritykset nykyään hakemaan Ruotsin verohallinnolta palautuksia. Mikäli palautushakemukset paljastuvat perusteettomiksi, joutuvat tällaiset yritykset tehostetun kontrollin piiriin. Tässä mielessä lakiuudistusta voidaan pitää onnistuneena harmaan talouden torjuna- ja valvontakeinona.<sup>502</sup> Ruotsin tuloksista rohkaistuneena otettiin käännteinen arvonlisäverojärjestelmä käyttöön myös Suomessa.

#### 7.1.5. Iso-Britannian CIS-järjestelmä

Isossa-Britanniassa käytössä oleva rakennusalan harmaan talouden torjuntakeino CIS (Construction Industry Scheme) otettiin käyttöön ensimmäisen kerran vuonna 1971.

<sup>497</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 30–31 ks. myös Hirvonen 2011: 35

<sup>498</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012d: 2–4

<sup>499</sup> Hirvonen 2011: 36–37

<sup>500</sup> Hirvonen 2011: 37–39

<sup>501</sup> Huhtala & Sorvanto 2011: 30

<sup>502</sup> Hirvonen 2011: 35

Vimeksi sitä uudistettiin vuonna 2004. CIS-järjestelmä edellyttää rakennusalan yritysten tai yksityisten ammatinharjoittajien pidättämään veroja. Veronpidätyspakko koskee aliurakointiin liittyviä maksuja ja ennakonpidätyksiä. Lakia sovelletaan kaikkiin rakennusalan yrityksiin, sekä vuokratyövoimaa rakennusalalle tarjoaviin yrityksiin, muttei kuitenkaan kotitalouksien rakennustöihin. Sillä pyritään torjumaan aliurakointiketjuissa tapahtuvia veropetoksia.<sup>503</sup>

CIS-järjestelmä edellyttää, että sen piirissä oleva aliurakoitsija rekisteröityy järjestelmään ennen töiden aloitusta. Aliurakoitsija voi harjoittaa rakennustoimintaa joko päätoimisesti tai sivutoimisesti, mutta edellytetään, että aliurakoitsijan liikevaihdosta vähintään miljoona puntia muodostuu rakennustoiminnasta. Tämän on tapahduttava vuosittain, kolmena peräkkäisenä vuotena. Rekisteröitynyt aliurakoitsija saa nettopalkkioaseman, jolloin pääurakoitsija pidättää 20 prosenttia aliurakoitsijalle osoitetuista palkkioista. Jos aliurakoitsija ei ole rekisteröitynyt järjestelmään, on pääurakoitsijan pidätettävä korotettu 30 prosentin mukainen osuus. Tehtävät pidätykset huomioidaan aliurakoitsijan verotuksessa vuosittain, ja niillä voidaan kuitata mm. maksamattomia tuloveroja tai työeläkemaksuja. Myös pääurakoitsijan on rekisteröidyttävä verohallintoon urakoitsijaksi. Lisäksi pääurakoitsijan edellytetään mm. vahvistavan verohallinnolle kulloinkin käytettävät aliurakoitsijat.<sup>504</sup>

Normaalin vähennys-aseman lisäksi urakoitsija voi saada ns. bruttopalkkio-aseman, joka edellyttää verohallinnolta saatavaa verotodistusta. Todistuksella urakoitsija voi välttää koko verovähennyksen. Tällöin urakoitsijalle maksetaan työsuoritus bruttomääränsä eli ilman verovähennystä. Vaatimukset verotodistuksen saamiselle ovat kuitenkin tiukat, eikä monellakaan aliurakoitsijalla ole kyseistä todistusta. Myös pääurakoitsija voi hakea samaa todistusta. Tällä pääurakoitsija voi välttää vähennykset, jotka rakennusurakan tilaaja muuten suorittaisi.<sup>505</sup> Työntekijöitä järjestelmä ei varsinaisesti koske. Työntekijöiden osalta rakennusalan toimijat voivat kuitenkin tarkastaa työntekijän aseman työllisyysasema-indikaattorilla (ESI, Employment Status Indicator), joka Suomen veronumerojärjestelmästä poiketen, on täysin anonyymi.<sup>506</sup>

CIS-järjestelmän toimivuutta on tehostettu sanktioilla. Esimerkiksi veronpidätysten laiminlyönnistä voidaan määrätä laiminlyönnin suuruinen sakko. Pääurakoitsijan laiminlyödessä todistusten tarkastuvellisuuden ennen maksun suorittamista, voidaan tälle

<sup>503</sup> HE 114/2006 vp: 12 ks. myös Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013b: 2

<sup>504</sup> Government UK 2014a ks. myös Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013b: 2–3

<sup>505</sup> HE 114/2006 vp: 12

<sup>506</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013b: 2 ks. myös Government UK 2014b

määrätä sakko tai ottaa verotodistus pois. Sama koskee tapauksia, jossa pääurakoitsija ei ole antanut verohallinnolle verovähennykseen liittyviä tietoja. Tilaajan edellytetään merkitsevän muistiin esitetyissä todistuksissa olevat tiedot. Mikäli näin ei ole, määrätään myös tilaajalle sakko.<sup>507</sup>

Yleisesti CIS-järjestelmä koetaan tehokkaaksi järjestelmäksi harmaata taloutta vastaan. Sen avulla varmistettava verokertymä on merkittävä. Lisäksi yrityksille järjestelmästä koituvat hallinnolliset kulut ovat minimaalisia. Näistä ovat yhtämieltä niin paikallinen verohallinto kuin rakennusosalalla toimivat yritykset. Järjestelmän heikkoudeksi nähdään väärin perustein itsenäisiksi työsuorittajiksi julistautuneet työntekijät, jotka tällöin maksavat pienempiä vakuutusmaksuja ja täten luopuvat osasta omia oikeuksiaan.<sup>508</sup> Pienistä puutteistaan huolimatta CIS:n kaltaista järjestelmää on pohdittu otettavaksi käyttöön myös Suomessa. Sen avulla voisi olla mahdollista pienentää Suomessa rakennusosalalla syntyviä verorästejä.<sup>509</sup>

---

<sup>507</sup> HE 114/2006 vp: 12

<sup>508</sup> EMCC 2013

<sup>509</sup> Harmaan talouden selvitysyksikkö 2013b: 3–4

## 8. JOHTOPÄÄTÖKSET

### 8.1. Torjuntakeinojen suhde yksilön suojaan

Suomessa käyttöön otetut rakennusalan harmaan talouden torjuntaan kohdistetut lait liittyvät monin paikoin joko tietojen luovuttamiseen, niiden keräämiseen ja tallentamiseen tai tietojen eteenpäin luovuttamiseen. Urakkatietojen osalta annetaan tietoja, sama koskee tilaajan tekemiä selvityksiä. Veronumero- ja verovelkarekisterin osalta tiedot on tallennettu yhteiseen järjestelmään, joista tietoja saavat tavallisetkin henkilöt. Lisäksi veronumeron avulla voidaan identifioida ihmisiä. Miten yksityisyyden suoja vaikuttaa edeltäviin seikkoihin? Onko sitä edes otettu huomioon?

Yksityisyyden suojaa pidetään sekä Suomessa että Euroopan unionissa tärkeänä oikeutena. Suomessa yksityiselämä<sup>510</sup> on suojattu perustuslain (731/1999) 10§:ssä. Lain mukaan jokaisen yksityiselämä, kunnia sekä kotirauha on turvattu. Pohjan kansalliselle yksityiselämän suojalle voidaan nähdä tulevan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklasta sekä kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevasta kansainvälisen yleis-sopimuksen 17 artiklasta<sup>511</sup>.

Yksityisyyden suojan piiriin kuuluvaksi asiaksi voidaan puolestaan lähtökohtaisesti katsoa kuuluvan myös henkilötietojen suojaaminen.<sup>512</sup> Henkilötietojen sisällöstä sekä niiden käsittelystä säädetään henkilötietolaissa (HetiL 1999/523). Laki koskee sekä yksityisiä toimijoita että viranomaisia. Kyseisen lain 11§ mm. kieltää arkaluontoisten henkilötietojen käsittelyn ja luovuttamisen. Kun tarkoituksena on saada tieto viranomaisen henkilörekisteristä, sovelletaan lakia viranomaisen toiminnan julkisuudesta (JulkL 1999/621).<sup>513</sup>

Perustan kansalliselle henkilötietosuojalle antaa Euroopan unionin tasolla henkilötietojen suojasta annettu direktiivi 95/46/EY. Direktiivin tarkoituksena on paitsi suojata henkilötietoja, myös saavuttaa tasapaino yksityisen henkilön tietojen suojaamisen sekä toisaalta Euroopan unionin sisämarkkina-ajatuksen seurauksena säädetyn henkilötietojen

<sup>510</sup> HE 309/1993 vp: 53: Yksityiselämä voidaan mieltää yleiskäsitteeksi, joka koskee henkilön yksityistä piiriä.

<sup>511</sup> Hallberg, Karapuu, Ojanen, Scheinin, Tuori & Viljanen 2011: 390; 396–397

<sup>512</sup> Hallberg, Karapuu, Ojanen, Scheinin, Tuori & Viljanen 2011: 396–397

<sup>513</sup> Mäenpää 2008: 46–47

vapaan liikkuvuuden välillä.<sup>514</sup> Direktiivin toisen artiklan a kohdan mukaan henkilötiedot ovat sellaisia tietoja, joista luonnollisen henkilön voi yksilöidä ja tunnistaa. Tällainen tieto on esimerkiksi henkilötunnus (henkilönumero)<sup>515</sup>. Täten henkilötunnuksen voidaan katsoa kuuluvaksi yksityisyyden suojan piiriin.

Toisaalta asiakirjojen julkisuus on tärkeää. Asiakirjat ja tallenteet on säädetty viranomaistoiminnassa julkisiksi tiedoiksi perustuslain (731/1999) 12 §:ssä. Asiakirjojen julkisuustarvetta voidaan perustella esimerkiksi poliittisella sananvapaudella, johon voidaan nähdä kuuluvan viranomaistoiminnan kriittinen arviointi ja mahdollisuus vaikuttaa asioihin. Lähtökohtana arvioinnin onnistumiselle on, että se pystytään ylipäänsä tekemään, eli että viranomaistoiminta on julkista ja läpinäkyvää. Tästä seuraa, että myös toimintaan liittyvien asiakirjojen ja tallenteiden on oltava julkisia.<sup>516</sup>

Henkilötietojen yksityisyyden suojan ja toisaalta tallennettietojen julkisuuden voidaan toisinaan nähdä olevan keskenään ristiriidassa. Tämän takia tallenne- ja asiakirjajulkisuus ei ole ehdoton perusoikeus. Tallennejulkisuus ei ole ehdoton perusoikeus sillä tavalla, että sitä voidaan rajoittaa välttämättömien syiden takia. Rajoituksen on täytettävä seuraavat edellytykset: rajoituksen on perustuttava välttämättömiin syihin ja rajoitukselta on säädettävä laissa, jonka avulla julkisuutta on nimenomaisesti erikseen rajoitettu. Asiakirjojen tallennejulkisuuden rajoitus välttämättömien syiden takia on myös kirjattu perustuslain 12§:ään.<sup>517</sup>

Esimerkiksi verotustietojen osalta eduskunnan perustuslakivaliokunnan kanta on, että asiakirja- ja tallennejulkisuutta voidaan rajoittaa yksityisen henkilön suojaamiseksi<sup>518</sup>. Toisaalta verotustietojen julkisuutta koskevassa laissa (1346/1999) tiedot on kuitenkin säädetty julkisiksi. Kyseisen lain pykälien 5-9 mukaan julkista tietoa ovat lähinnä verovelvollisen vuotuinen tulos, nimi, syntymävuosi ja kotikunta. Muut yksilöivät tiedot eivät ole julkisia yksityisyyden suojan takia.<sup>519</sup>

Henkilötunnus ei siis lähtökohtaisesti ole julkista tietoa verotietojen osalta. Kuitenkin henkilötunnusta vaaditaan esimerkiksi veronumeron saamiseksi. Lisäksi julkiseksi säädetyistä veronumerojärjestelmästä ja verovelkarekisteristä henkilön tiedot haetaan ni-

<sup>514</sup> Tiula 2013: 66

<sup>515</sup> Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 1995: 38 ks. myös HE 96/1998 vp

<sup>516</sup> Tiula 2013: 66

<sup>517</sup> Hallberg, Karapuu, Ojanen, Scheinin, Tuori & Viljanen 2011: 474; 487–489

<sup>518</sup> PeVL 40/ 2005 vp: 2

<sup>519</sup> Tiula 2013: 66–67

menomaan nimen sekä henkilötunnuksen avulla. Euroopan unionissa henkilötietojen suojasta annetun direktiivin (95/46/EY), jonka soveltamisalana on erityisesti sähköinen tietojenkäsittely ja esimerkiksi asiakasrekisterit, toisen artiklan mukaan luonnollisen henkilön tunnistamisen mahdollistavaa tietoa ei tulisi käyttää asiakassuhteessa asiakasnumerona tai muuna sellaisena tunnisteena, josta asiakkaan voi yksilöidä.<sup>520</sup> Tämä viittaisi, että Suomessa käytössä olevien järjestelmien osalta törmätään laillisuusongelmaan. Toisaalta Suomessa toinen lakivaliokunta on kannanotossaan maininnut, että henkilötunnuksen käyttö on sillä tavoin välttämätöntä, että sen avulla viranomainen tai rekisterin ylläpitäjä voi luotettavasti yhdistää oikeat tiedot oikeaan henkilöön<sup>521</sup>. Oli niin tai näin, ei Euroopan unioni ole puuttunut Suomessa käytettäviin järjestelmiin millään tavalla, joten niiden voidaan olettaa olevan laillisia myös Euroopan unionin näkökulmasta.

## 8.2. Harmaan talouden torjunnan ongelmista kohti tulevaisuutta

Yksilönsuojaan liittyvät seikat on hyvä ottaa huomioon tarkasteltaessa harmaan talouden torjuntaan liittyviä asioita. Sen voidaan nähdä tietyissä tilanteissa olevan ongelmallinen käyttöönotettujen harmaan talouden torjuntakeinojen suhteen. Torjuntakeinoihin itseensä voidaan nähdä liittyvän myös muita ongelmia. Tilaajavastuulakia, käänteistä arvonlisäveroa sekä ilmoitusvelvollisuutta käsittelevissä osioissa ongelmiksi mainittiin mm. lain tulkintaan käytettävän termistön sekavuus. Termistön täsmentäminen onkin varmasti yksi seikka, jota tulevaisuudessa kannattaa kehittää.

Eri torjuntakeinojen käyttöönotto on myös vaatinut niin Verohallinnolta kuin varsinkin rakennusalan yrityksiltä valtavia satsauksia uusiin järjestelmiin. Lisäksi järjestelmien käyttöönotto on pakottanut alan yritykset lisäkouluttamaan työntekijöitään ja jopa palkkaamaan uutta henkilöstöä, mikäli yritykset ovat halunneet selviytyä lakiuudistusten tuomista vaatimuksista. Näiden satsausta pohjalta olisi varsin tärkeää, että myös valtiovalta hoitaisi oman osuutensa varmistamalla, että käyttöönotettuja lakeja myös tosiasias-  
assa valvotaan, ja että niiden toimintaan on varattu riittävästi resursseja. Esimerkiksi ilmoitusvelvollisuuden toimivuutta selvittäneissä haastatteluissa kävi ilmi, että yritykset olivat huolissaan valtiovallan resurssien riittävyydestä lakien toiminnan jatkon kannalta. Nykyisessä taloudellisessa tilanteessa, jossa valtiovalta supistaa resurssejaan, on kyseinen huoli varsin aiheellinen. Usein lakiuudistusten kohdalla suurimmat resurssit on va-

---

<sup>520</sup> HE 96/1998 vp

<sup>521</sup> II LaVM 10/1986 vp: 2



rattu juuri lain käyttöönottovaiheeseen, vaikka esimerkiksi lakien toiminnan kannalta kriittiset seikat, eli valvonta ja tietojen käsittely vaatiivat runsaasti palkattua henkilöstöä, siis resursseja.

Yleisemmällä tasolla ongelmana voidaan nähdä se, ettei jo päätetyjä harmaan talouden torjuntakeinoja saada vietyä loppuun asti. Esimerkiksi vuosille 2012–2015 keskittynyt Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden toimintaohjelmaan<sup>522</sup> oli listattu 22 harmaan talouden torjuntahanketta. Näistä hankkeita vain vajaa puolet oli toteutunut vuoden 2014 loppuun mennessä<sup>523</sup> eikä tilanne ole juurikaan parantunut toukokuuhun 2015 mennessä. Listattujen torjuntahankkeiden lisäksi on käynnistetty monia muitakin selvitystöitä, mutta asiat eivät syystä tai toisesta ole edenneet selvitystyötä pidemmälle. Näin on käynyt esimerkiksi Iso-Britannian CIS-järjestelmään liittyvän selvitystyön kohdalla.

Torjuntakeinoin liittyvistä ongelmista huolimatta jo tehdyillä muutoksilla on ollut positiivisia vaikutuksia harmaaseen talouteen. Esimerkiksi käänteisen arvonlisäveron avulla on onnistuttu keräämään menetettyjä arvonlisäveroja. Lisäksi se vähensi ns. kuittikauppaa. Myös esimerkiksi pimeänä maksettu palkka on vähentynyt rakennusalalla. Tämä ilmenee siitä, että rakennusalalla ilmoitetut palkkasummat ovat kasvaneet suhteessa liikevaihtoon vuosien 2008–2014 välisenä aikana<sup>524</sup>. Tämän voidaan nähdä olevan seurausta sekä veronumerojärjestelmän että ilmoitusvelvollisuuden käyttöönotosta.

Ulkomaalaisiin työntekijöihin liittyviin ongelmiin lakiuudistukset vaikuttivat kohtalaisen hyvin. Veronumerouudistuksen ja ilmoitusvelvollisuuden myötä tehostuneen valvonnan avulla saatiin paremmin määriteltyä ulkomaisten työntekijöiden asuinvaltio. Tämä paransi selvästi ulkomaisten työntekijöiden veronmaksua. Ulkomaalaisten työntekijöiden valvontaa pystyttäisiin entisestään tehostamaan ottamalla käyttöön esimerkiksi Saksassa käytössä oleva malli, jossa lähetettyjen työntekijöiden työnantaja lähettäisi tiedot työntekijöistä ennen näiden saapumista Suomeen. Toisaalta esimerkiksi ulkomaalaisin työntekijöihin liittyvä alipalkkaus on yhä ongelma. Aiemmin mainitun tulorekisterin ulottaminen myös ulkomaalaisiin työntekijöihin saattaisi olla ratkaisu kyseiseen ongelmaan. Lisäksi jo tilaajavastuulain uudistamisen yhteydessä esitelty Saksassa ja Hollannissa käytössä oleva palkkojen ketjувastuu saattaisi vaikuttaa tilanteeseen positiivisesti.

<sup>522</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös 2012

<sup>523</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 222

<sup>524</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 68–69

Ulkomaisten yritysten toimintaan liittyvän harmaan talouden torjuntaan vaikuttivat ennen muuta veronumerojärjestelmä ja ilmoitusvelvollisuus. Ne tekivät mm. mahdolliseksi seurata muodostuiko ulkomaalaiselle yritykselle tosiasiassa kiinteää toimipaikkaa vaiko ei, joka puolestaan vaikutti positiivisesti yrityksiltä saatavien verotulojen saamiseen sekä näin yritysten työntekijöiden seurantaan. Ongelmallisena ulkomaalaisten yritysten osalta voidaan pitää niille muodostuvaa kilpailuetua verrattuna suomalaisiin yrityksiin. Kilpailuetu pääsee syntymään, koska ulkomaalaisilta yrityksiltä ei vaadita samanlaisia työnantaja- ja ilmoitusvelvoitteita kuin suomalaisilta yrityksiltä. Tätä ulkomaalaiset yritykset käyttävät hyväkseen mm. kiertämällä työehtosopimusten vaatimia velvoitteita. Näiden seikkojen kohdalla voisi miettiä mahdollisuutta säätää myös ulkomaalaisille yrityksille velvollisuus periä lähdeveroä sekä pakosta toimittaa ennakonpidätys niiden maksaessa palkkaa Suomessa tehdystä työstä.

Yleisellä tasolla rakennusalan harmaan talouden torjuntakeinoja voidaan pitää onnistuneina. Näin on jo eri keinojen yhteydessä käsiteltyjen tulosten valossa. Asiaa voidaan tutkia myös laajemmin. Vuonna 2010 julkaistua tutkimusta Suomen kansainvälistyvistä harmaasta taloudesta varten Rakennusteollisuus RT ry:n jäsenyrityksille suoritettiin kysely harmaata taloutta koskien. Kyselyn tarkasteluajanjakso oli viisi vuotta. Tulosten perusteella yli puolet vastanneista yrityksistä koki harmaan talouden lisääntyneen talonrakennusalalla. Rakennusliiton toimitsijat näkivät tilanteen vieläkin huonompana, 80–90 prosenttia vastaajista katsoi harmaan talouden ilmiöiden lisääntyneen. Lisäksi 70 prosenttia vastaajista arvioi harmaa talouden kilpailua vääristävät tekijät vähintään kohtalaisiksi.<sup>525</sup>

Vuonna 2014 Rakennusteollisuus RT ry:n jäsenyrityksille tehtiin samankaltainen kysely. Tällöin vain kuudesosa katsoi harmaan talouden lisääntyneen rakennusalalla viiden vuoden tarkasteluajanjakson aikana. Itseasiassa yli puolet vastaajista katsoi sen jopa vähentyneen. Toimitsijoille suunnattujen kyselyn lopputulokset olivat samansuuntaisia. Myös kilpailua vääristävien vaikutusten todettiin lieventyneen verrattuna aikaisempiin vuosiin.<sup>526</sup>

Tutkimuksessa saatujen tulosten valossa voidaan todeta, että käyttöön otetuilla harmaan talouden torjuntakeinoilla on ollut positiivinen vaikutus koko rakennusalan harmaaseen talouteen. Samaan hengenvetoon voidaan kuitenkin todeta, että harmaan talouden tor-

<sup>525</sup> Hirvonen, Lith & Walden 2010: 74–76

<sup>526</sup> Hirvonen & Määttä 2015: 65–66; 69–70

jumiseksi on tehtävä vielä paljon töitä. Tulevaisuuden osalta näkisin entistä tärkeämpänä seikkana pyrkimyksen vaikuttaa niin rakennusosalalla toimivien tahojen kuin suuren yleisönkin asenteisiin. Pohjaan väitteeni tutkimuksiin, joiden mukaan epäviralliset normit ovat virallisia normeja tehokkaampia keinoja vaikuttaa ihmisten toimintaan. Jo nyt suurin osa Verohallinnon tietoon tulleista rikkeistä ei suinkaan paljastu valvonnan vaan ilmiantojen kautta. Tätä kehityssuuntaa kannattanee jatkaa. Tehtiin lopulta mitä tahansa, on tehtävä työ kuitenkin kannattavaa, sillä siitä hyötyvät lopulta rakennusalan lisäksi koko yhteiskunta.

## LÄHDELUETTELO

Aarnio, Aulis (1987). *Laintulkinnan teoria*. Juva. WSOY

Alvesalo, Anne & Terhi Hakamo (2009). *Valvontaa ja vastuuta ulkopuolisen työvoiman käyttöön*. Tutkimus tilaajavastuulain toteutumisesta. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Työ ja yrittäjyys 51/2009.

Alvesalo, Anne; Erja Virta; Janne Laukkanen & Sari Heiskanen (2006). *Huojuva Talous*. [online] [saatavilla 3.10.2014] <URL:[http://www.polamk.fi/poliisi/poliisioppilaitos/home.nsf/files/Huojuva%20talous\\_tiedotteita49/\\$file/Huojuva%20talous\\_tiedotteita49.pdf](http://www.polamk.fi/poliisi/poliisioppilaitos/home.nsf/files/Huojuva%20talous_tiedotteita49/$file/Huojuva%20talous_tiedotteita49.pdf)>

Arvela, Lasse (2002). *Kilpailukykyiseen verotukseen: tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 12/2002.

Asshoff, Gregor (2008). *Liability in subcontracting processes in the European construction sector: Germany*. European foundation for the Improvement of Living and Working Conditions [online] [saatavilla 13.11.2014] <URL:[http://eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef\\_files/pubdocs/2008/875/en/1/ef08875en.pdf](http://eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_files/pubdocs/2008/875/en/1/ef08875en.pdf)>

Carlström, Anna & Henrik L. Hedström (2007). *Fina fasader med fixade fakturor - Kriminella entreprenader i byggbranschen*. Brottsförebyggande rådet. Rapport 18/2007. [online] [saatavilla 5.3.2015] <URL:[http://www.byggbranschenisamverkan.se/userfiles/files/rapporter/2007\\_18\\_Fina\\_Fasader.pdf](http://www.byggbranschenisamverkan.se/userfiles/files/rapporter/2007_18_Fina_Fasader.pdf)>

EMCC (2013). *Construction Industry Scheme, UK*. Eurofound report. [online] [saatavilla 7.6.2015] <URL:<http://www.eurofound.europa.eu/observatories/emcc/case-studies/tackling-undeclared-work-in-europe/construction-industry-scheme-uk>>

Eläketurvakeskus (2013). *Työeläketurvan neuvottelujärjestelmä on kolmikantainen*. [online] [saatavilla 30.12.2014] <URL:[http://www.etk.fi/fi/service/kolmikantainen\\_neuvotteluj%C3%A4rjestelm%C3%A4/288/kolmikantainen\\_neuvotteluj%C3%A4rjestelm%C3%A4](http://www.etk.fi/fi/service/kolmikantainen_neuvotteluj%C3%A4rjestelm%C3%A4/288/kolmikantainen_neuvotteluj%C3%A4rjestelm%C3%A4)>

Ervasti, Kaijus (2007). *Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka*. Asiantuntija-artikkeli. *Oikeus* 2007 (36); 4: 382–388. [online] [saatavilla 30.12.2014] <URL:<http://www.edilex.fi/oikeus/5093.pdf>>

Euroopan unioni (2013). *Euroopan Unionin jäsenmaat*. [online] [saatavilla: 18.11.2014] <URL: [http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index\\_fi.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index_fi.htm)>

Euroopan unioni (2014). *Saksa*. [online] [saatavilla: 18.11.2014] <URL:[http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/germany/index\\_fi.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/germany/index_fi.htm)>

Euroopan Yhteisöjen komissio (2005). *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations*. 2005/0019. Komission ehdotus 16.3.2005. [online] [saatavilla 6.3.2015] <URL:<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52005PC0089&from=FI>>

Euroopan Yhteisöjen komissio (2006). *Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC*. 404/COM2006 Final. Komission tiedonanto 19.7.2006. [online] [saatavilla 6.3.2015] <URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0404&from=EN>>

Euroopan Yhteisöjen komissio (2008). *Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud*. 109/COM2008. Komission tiedonanto 22.2.2008. [online] [saatavilla 2.3.2015] <<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>>

Euroopan yhteisöjen virallinen lehti (1995). *Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 95/46/EY*. Julkaistu 23.11.1995. No L 281. [online] [saatavilla 31.1.2015] <URL:<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=fi>>

Europa (2009). *Maassa laittomasti oleskelevien kolmansien maiden kansalaisten työntantajiin kohdistettavat seuraamukset*. Tiivistelmä Euroopan lainsäädännöstä. [online] [saatavilla 18.11.2014] <URL:[http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/living\\_and\\_working\\_in\\_the\\_internal\\_market/114566\\_fi.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/living_and_working_in_the_internal_market/114566_fi.htm)>

Government UK (2014a). *Construction Industry Scheme (CIS)*. [online] [saatavilla 6.6.2015] <URL:<https://www.gov.uk/what-is-the-construction-industry-scheme>>

Government UK (2014b). *Employment Status Indicator*. [online] [saatavilla 8.6.2015] <URL: <https://www.gov.uk/employment-status-indicator>>

Hakapää, Sari (2014). *Haasteena harmaan talouden vähentäminen – Rakentamisen tiedonantovelvollisuudet välineenä*. Verotus 5/2014. s 546–549.

Hallberg, Pekka; Heikki Karapuu; Tuomas Ojanen; Martin Scheinin; Kaarlo Tuori & Veli-Pekka Viljanen (2011). *Perusoikeudet*. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2011). *Harmaa talous 2011*. [online] [saatavilla 30.9.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012a). *Harmaa talous 2012*. [online] [saatavilla 4.10.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012b). *Ulkomaiset yritykset rakennusalan verotarkastuksissa*. [online] [saatavilla 23.1.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012c). *Harmaan talouden tilannekuvia*. [online] [saatavilla 30.1.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012d). *Rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset*. [online] [saatavilla 19.3.2015] <URL: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou%2821531%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou%2821531%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012e). *Rakennualan käännetty arvonlisäverovelvollisuus – lain vaikuttavuus*. [online] [saatavilla 12.3.2015] <URL: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou%2821531%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou%2821531%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012f). *Työntekijäkohtainen työnantajasuoritusten ilmoittaminen Ruotsissa*. [online] [saatavilla 13.1.2015] <URL: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2013a). *Harmaa talous 2013*. [online] [saatavilla 4.10.2014] <URL: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2013b). *Ison-Britannian CIS-järjestelmä – veronpidätyspakko rakennusallalla*. [online] [saatavilla 4.12.2014] <URL: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou%2821531%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou%2821531%29)>

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2014). *Harmaatalous 2014*. [online] [saatavilla 25.11.2014] <URL: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Tilannekuvia\\_harmaasta\\_taloudesta%2821527%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta%2821527%29)>

HE 309/1993 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta*.

HE 96/1998 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle henkilötietolaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi*.

HE 143/2005 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi työturvallisuuslain muuttamisesta*

HE 114/2006 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilaajan selvitysvastuusta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä.*

HE 41/2010 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta*

HE 163/2010 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi Harmaan talouden selvitysyksiköstä sekä Verohallinnosta annetun lain 4 §:n muuttamisesta.*

HE 58/2011 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 92/2012 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja työturvallisuuslain muuttamisesta.*

HE 204/2013 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain sekä tilaajan selvitysvastuusta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä annetun lain 5 §:n muuttamisesta.*

Helminen, Marjaana (2012). *EU-Vero-Oikeus*. 2. painos. Helsinki: Talentum Oyj.

Helminen, Marjaana (2013). *Kansainvälinen tuloverotus*. 2. uudistettu painos. Porvoo: Edita.

Helminen, Marjaana (2014). *Kansainvälinen verotus*. Jatkuvatäydenteinen teos. Helsinki: WSOYPro Oy: Helsinki, 15.8. 2014. [online] [saatavilla 14.11.2014] <URL: [www.fokus.talentum.fi](http://www.fokus.talentum.fi) >

Helminen, Marjaana (2015). *Kansainvälinen verotus*. Jatkuvatäydenteinen verkkokirja. Julkaistu ensimmäisen kerran irtolehtikansiona vuonna 2001. Talentum Media Oy. [online] [saatavilla 24.4.2015] <URL: [www.fokus.talentum.fi](http://www.fokus.talentum.fi)>

Hirvonen, Markku & Kalle Määttä (2015) *Harmaan talouden torjunta – Selvitys harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntatoimista 2010–2014 eduskunnan tarkastusvaliokunnalle*. Harmaa Hirvi Oy.



Hirvonen, Markku (2011). *Ruotsin verohallinnon selvitys rakennusalan käännetyn arvonlisäverojärjestelmän vaikutuksista*. Harmaan talouden tilannekuva 2/2011 - Harmaan talouden ajankohtaiskatsaus. Harmaan talouden selvitysyksikkö. s 34–39 [online] [saatavilla 12.3.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou%2821531%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou%2821531%29)>

Hirvonen, Markku (2012). *Ulkomaista työvoimaa koskevan sääntelyn toimivuus*. Poliisihallituksen toimeksiannosta tehty selvitys. Harmaa Hirvi Oy. [online] [saatavilla 24.1.2015] <URL:<http://www.sosiaalifoorumi.fi/wp-content/uploads/2012/04/Arvio-ulkomaiseen-ty%C3%B6voimaan-liittyv%C3%A4n-s%C3%A4%C3%A4ntelyn-toimivuudesta-2012.pdf>>

Hirvonen, Markku; Pekka Lith & Risto Walden (2010). *Suomen kansainvälistyvä harmaa talous*. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. [online] [saatavilla 30.9.2014] <URL:<http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=mw1671012473714>>

Hoppu, Esko & Kari Hoppu (2007). *Kauppa- ja varallisuus oikeuden pääpiirteet*. 11. painos. Juva: WSOYpro.

Houwerzijl, Mijke & Saskia Peters (2008a). *Liability in subcontracting processes in the European construction sector: Netherlands*. European foundation for the Improvement of Living and Working Conditions. [online] [saatavilla 13.11.2014] <URL:[http://eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef\\_files/pubdocs/2008/877/en/1/ef08877en.pdf](http://eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_files/pubdocs/2008/877/en/1/ef08877en.pdf)>

Houwerzijl, Mijke & Saskia Peters (2008b). *Liability in subcontracting processes in the European construction sector*. European foundation for the Improvement of Living and Working Conditions. [online] [saatavilla 13.11.2014] <URL:[http://eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef\\_files/pubdocs/2008/94/en/1/EF0894EN.pdf](http://eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_files/pubdocs/2008/94/en/1/EF0894EN.pdf)>

Huhtala, Hanna & Katariina Sorvanto (2011). *Rakentamisen käännetty arvonlisävero käytännössä*. Helsinki: Edita.

Inspectieszw (2015). *Illegal employment*. Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. [online] [saatavilla 7.6.2015] <URL: [http://www.inspectieszw.nl/english/illegal\\_employment/](http://www.inspectieszw.nl/english/illegal_employment/)>

Juanto, Leila & Petri Saukko (2014). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. 7. painos. Talentum Media Oy. Helsinki.

Kankaanranta, Terhi & Vesa Mutttilainen (2010). *Kuittikauppa rakennusalan talousrikollisuutena*. Poliisiammattikorkeakoulun raportteja 86/2010. [online] [saatavilla 11.11.2014] <URL:[http://www.poliisiammattikorkeakoulu.fi/poliisi/poliisioppilaitos/home.nsf/files/raportteja\\_86/\\$file/raportteja\\_86.pdf](http://www.poliisiammattikorkeakoulu.fi/poliisi/poliisioppilaitos/home.nsf/files/raportteja_86/$file/raportteja_86.pdf)>

Karvonen, Tuomo & Pekka Muinonen (2014). *Rakennusalan verovalvontahanke RAK-SA 2008 – 2012 – Loppuraportti*. [online] [saatavilla 30.9.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Rakennusalan\\_harmaan\\_talouden\\_torjunta%2818486%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_harmaan_talouden_torjunta%2818486%29)>

Kauppalehti (2008) *Verohallitus: Rakennusala verovalvonnan erityiskohteena vuosina 2008–2011*. Tiedote 14.1.2008. [online] [saatavilla 27.11.2014] <URL:<http://www.kauppalehti.fi/5/i/yritykset/lehdisto/hellink/tiedote.jsp?direct=true&selected=kaikki&industry=&oid=20080101/12003141621750>>

Kelanti, Marko (2011). *Yritysrypeiden verovalvonta on jatkossa kokonaisvaltaista*. Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikön julkaisussa Harmaan talouden tilannekuva 3/2011. s 1–5. [online] [saatavilla 7.10.2014] <URL:[https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talousta%2821531%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talousta%2821531%29)>

LA 42/2008 vp. *Laki arvonlisäverolain muuttamisesta*. Lakialoite

LA 126/2008 vp. *Laki arvonlisäverolain muuttamisesta*. Lakialoite

LA 98/2009 vp. *Laki arvonlisäverolain muuttamisesta*. Lakialoite

II LaVM 10/1986 vp. *Eduskunnan toisen lakivaliokunnan mietintö n:o 10 hallituksen esityksestä henkilörekisterilain ja siihen liittyviksi laeiksi.*

Laitinen, Ahti (2005). *Oikeusosiologian perusteet*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Lappi-Seppälä, Tapio (2000). *Rikosten seuraamukset*. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Lehtola, Markku & Kauko Paksula (1997) *Talousrikosten tilannetorjunta*. Rikoksenteorijunnan neuvottelukunnan julkaisu 6, 1997. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisu- ja 142/1997.

Lenaerts, Koenraad & Piet Van Nuffel (2011). *European Union Law*. 3. painos. London: Sweet & Maxwell

Linnakangas, Esko & Leila Juanto (2008). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. 6. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Lith, Pekka (2004). *Arvonlisäveron kierto rakennuslalla – käännetystä arvonlisäverojärjestelmästä ongelman ratkaisu?* [online] [saatavilla 10.10.2014] <[http://www.hare.vn.fi/mJulKaisujenSelailu.asp?h\\_iId=4934&ju\\_iId=4606](http://www.hare.vn.fi/mJulKaisujenSelailu.asp?h_iId=4934&ju_iId=4606)>

Lith, Pekka (2008). *Rakennusala muuttuvassa maailmassa 2008*. [online] [saatavilla 23.10.2014] <[URL:http://www.hare.vn.fi/upload/Julkaisut/4934/4614\\_Rakennusala\\_muuttuvassa\\_maailmassa\\_2008.pdf](http://www.hare.vn.fi/upload/Julkaisut/4934/4614_Rakennusala_muuttuvassa_maailmassa_2008.pdf)>

Lith, Pekka (2010). *Rakentamisen harmaa talous*. [online] [saatavilla 24.11.2014] <[URL: http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=ub16910101949498](http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=ub16910101949498)>

Maistraatti (2012). *Veronumeron myöntäminen ulkomaalaisille alkaa kesäkuussa*. [online] [saatavilla 13.11.2014] <[URL:http://www.maistraatti.fi/fi/Ajankohtaista/Veronumeron-myontaminen-ulkomaalaisille-alkaa-kesakuussa/](http://www.maistraatti.fi/fi/Ajankohtaista/Veronumeron-myontaminen-ulkomaalaisille-alkaa-kesakuussa/)>

Maistraatti (2014). *Ulkomaalaisen rekisteröinti*. [online] [saatavilla 14.11.2014] <URL:[http://www.maistraatti.fi/fi/Palvelut/kotikunta\\_ja\\_vaestotiedot/Ulkomaalaisten-rekisterointi/](http://www.maistraatti.fi/fi/Palvelut/kotikunta_ja_vaestotiedot/Ulkomaalaisten-rekisterointi/)>

Marttinen, Janne & Markus Kartano (2011). *Rakennusalan harmaa talous – Havaintoja RAKSA – 08 verovalvontahankkeesta*. Verohallinnon harmaan taloudenselvitysyksikön julkaisussa Harmaan talouden tilannekuva 3/2011. s 6–10. [online] [saatavilla 7.10.2014] <URL:[https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou%2821531%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou%2821531%29)>

Myrsky, Matti & Linnakangas, Esko (2009). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus*. 2. painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti (2013). *Suomen veropolitiikka*. 1. painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Mäenpää, Olli (2008). *Julkisuusperiaate*. Helsinki: WSOYpro.

Niskakangas, Heikki (2014). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. 4. uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Nyrhinen, Ritva & Leena Äärilä (2013). *Arvonlisäverotus käytännössä*. 9. painos. Helsinki: Sanoma Pro

Pedersen, Søren (2003). *The Shadow Economy in Germany, Great Britain and Scandinavia - A measurement based on questionnaire surveys*. Copenhagen: The Rockwool Foundation Research Unit. [online] [saatavilla 5.6.2015] <URL:[http://www.rff.dk/files/RFF-site/Publikations%20upload/Arbejdspapirer/The%20Shadow%20Economy%20in%20Germany.Great%20Britain%20and%20Scandinavia.study\\_10.pdf](http://www.rff.dk/files/RFF-site/Publikations%20upload/Arbejdspapirer/The%20Shadow%20Economy%20in%20Germany.Great%20Britain%20and%20Scandinavia.study_10.pdf)>

Rakennusteollisuus RT ry (2014a). *Rakennusteollisuuden työvoimakysely 2013*. [online] [saatavilla 26.4.2015] <URL:<https://www.rakennusteollisuus.fi/globalassets/suhdanteet-ja-tilastot/tyovoimakyselyt/rakennusteollisuuden-tyovoimakysely-2013-yhteenveto.pdf>>

Rakennusteollisuus RT ry (2014b). *Ulkomaisen työvoiman kasvuvauhti rakennusalalla on tasaantunut*. [online] [saatavilla 26.4.2015]

<URL:<https://www.rakennusteollisuus.fi/Ajankohtaista/Tiedotteet1/2014/Ulkomaisen--tyovoiman-kasvuvauhti-rakennusalalla-on-tasaantunut/>>

Regeringens proposition (2005). *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn*. 2005/06:130

Regjeringen (2008). *Regulations 6 October 2008 on general application of wage agreement for construction sites in Norway*. [online] [saatavilla 5.6.2015] <URL:<https://www.regjeringen.no/en/dokumenter/regulations-6-october-2008-on-general-ap/id540197/>>

Renström, Staffan (2007). *Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag*. SkatteNytt 3/2007. s 117–126.

Renström, Staffan (2008). *Ett år med omvänd moms i byggsektorn*. Skattenytt 9/2008. s 524–531.

Schneider, Friedrich (2007). *Shadow Economies and Corruption All Over the World: New Estimates for 145 Countries*. Economics Discussion Papers 2007-9. [online] [saatavilla 12.11.2014] <URL:[http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9/version\\_1](http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9/version_1)>

Schneider, Friedrich (2012). *The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? Institute for the Study of Labor*. [online] [saatavilla 4.10.2014] <URL:<http://ftp.iza.org/dp6423.pdf>>

Schneider, Friedrich (2013). *The Shadow Economy in Europe, 2013*. A.T. Kearney. [online] [saatavilla 7.6.2015] <URL:<https://www.atkearney.com/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf/42062924-fac2-4c2c-ad8b-0c02e117e428>>

Schneider, Friedrich; Andreas Buehn & Claudio E. Montenegro (2011). *Shadow Economies all over the world: new estimates for 162 countries from 1999 to 2007*. Asiantuntijakirjoitus. Teoksessa: Handbook on the Shadow Economy. Edward Elgar: A Family Business in International Publishing. [online] [saatavilla 12.11.2014] <URL:<http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/1813-9450-5356>>

Sherman, Lawrence W. (1993) *Defiance, deterrence, and irrelevance: A theory of the criminal sanction*. Journal of research in crime and delinquency 30:4.

Tallgren, Anna (2014). *Rakennusalan mittavat tiedonantovelvollisuudet tulevat monille yrityksille yllätyksenä*. TaxView – KPMG:n verotuspalveluiden tiedotuslehti 1/2014. Helsinki: KPMG. s21–22 [online] [saatavilla 17.2.2015]  
<URL:<http://issuu.com/kpmgfinland/docs/kpmg-tax-view-1-2014/20?e=6625711/7150171>>

Taloussanomat (2013). *Nyt puhuvat pimeän työn teettäjät: "Säästin tonneja"*. Julkaistu artikkeli 21.3.2013. [online] [saatavilla 24.11.2014]  
<URL:<http://www.taloussanomat.fi/politiikka/2013/03/21/nyt-puhuvat-pimean-tyon-teettajat-saastin-tonneja/20134162/12>>

Tannila, Eija & Kirsi Auranen (2012). *Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero*. 2. uudistettu painos. Helsinki: CC Lakimiesliiton kustannus.

Tarkastusvaliokunnan mietintö (9/2010). *Harmaantalouden katvealueet (Suomen kansainvälistyvä harmaatalous)*. [online] [saatavilla 6.10.2014]  
<URL:[http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/thw/trip?\\${APPL}=utpvm&\\${BASE}=utpvm&\\${THWIDS}=0.29/1412601569\\_186696&\\${TRIPPIFE}=PDF.pdf](http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/thw/trip?${APPL}=utpvm&${BASE}=utpvm&${THWIDS}=0.29/1412601569_186696&${TRIPPIFE}=PDF.pdf)>

Tekes (2012). *Alihankintasopimus ja muistilista 2012*. [online] [saatavilla 8.1.2015]  
<URL:[https://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/sopimusmallit/alihankintasopimus\\_ja\\_muistilista\\_2012.pdf](https://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/sopimusmallit/alihankintasopimus_ja_muistilista_2012.pdf)>

Tiula, Mika (2013). *Veronumerosta*. Verotus 1/2013, s 62–75.

Tokola, Antti (2011). *Kuukausiperusteinen työnantajasuoritusmenettely harmaata taloutta kitkevänä uudistuksena*. Harmaan talouden tilannekuva 2/2011 - Harmaan talouden ajankohtaiskatsaus. Harmaan talouden selvitysyksikkö. s 28–30. [online] [saatavilla 12.3.2015]  
<URL:[http://www.vero.fi/FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou%2821531%29](http://www.vero.fi/FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou%2821531%29)>

Torkkel, Timo & Henri Pelkonen (2015). *Rakennusalan tiedonantovelvollisuus - Lääke harmaan talouden torjuntaan vai lisävelvoite?* Kyselytutkimus. KPMG Oy Ab [online]

[saatavilla 3.5.2015] <URL:<http://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-ja-julkaisuja/Vero-ja-lakijulkaisut/Documents/KPMG-Rakennusalan-tiedonantovelvollisuus.pdf>>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2011). *Tilaaajavastuulain rakentamistoimintaa koskevat muutokset – työryhmän mietintö*. TEM raportteja 31/2011. [online] [saatavilla 19.10.2014] <URL: [http://www.tem.fi/files/31571/TEMraportti\\_31\\_2011.pdf](http://www.tem.fi/files/31571/TEMraportti_31_2011.pdf)>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2011). *Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemisalalla – työryhmän mietintö*. Kilpailukyky 17/2011. [online] [saatavilla 20.12.2014] <URL:[https://www.tem.fi/files/29563/TEM\\_17\\_2011\\_netti.pdf](https://www.tem.fi/files/29563/TEM_17_2011_netti.pdf)>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012a). *Rakennusalan tilaaajavastuu ja veronumero*. [online] [saatavilla 31.10.2014] <URL:[http://www.tem.fi/files/33944/TEM\\_rakennusala\\_tilaaajavastuu\\_SU\\_web.PDF](http://www.tem.fi/files/33944/TEM_rakennusala_tilaaajavastuu_SU_web.PDF)>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012b). *Tilaaajavastuulain uudistustyö etenee*. Uutiskirje 11.10.2012. [online] [saatavilla 17.11.2014] <URL:[http://www.tem.fi/ajankohtaista/uutiskirjearkisto/arkisto\\_2012/uutiskirje\\_11.10.2012/tilaaajavastuulain\\_uudistustyo\\_kaynnistyy.108159.news](http://www.tem.fi/ajankohtaista/uutiskirjearkisto/arkisto_2012/uutiskirje_11.10.2012/tilaaajavastuulain_uudistustyo_kaynnistyy.108159.news)>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012c). *Selvitys eurooppalaisista tilaaajavastuujärjestelmistä*. TEM raportteja 27/2012. [online] [saatavilla 13.11.2014] <URL:[http://www.tem.fi/ajankohtaista/julkaisut/julkaisujen\\_haku/selvitys\\_eurooppalaisista\\_tilaaajavastuujarjestelmista.98249.xhtml](http://www.tem.fi/ajankohtaista/julkaisut/julkaisujen_haku/selvitys_eurooppalaisista_tilaaajavastuujarjestelmista.98249.xhtml)>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2013). *Tilaaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä annetun lain toimivuutta ja muutostarpeita selvittävän työryhmän väliraportti*. TEM raportteja 23/2013. [online] [saatavilla 13.11.2014] <URL: [http://www.tem.fi/files/37071/TEM\\_rap\\_23\\_2013\\_26062013.pdf](http://www.tem.fi/files/37071/TEM_rap_23_2013_26062013.pdf)>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2014a). *Tilaaajavastuu*. [online] [saatavilla 6.11.2014] <URL: <http://www.tem.fi/tyo/tyolainsaadanto/tilaaajavastuu>>

Työ- ja elinkeinoministeriö (2014b). *Selvitys tilaaajavastuulain uudistamiseksi tehtyjen ehdotusten vaikutuksista - Loppuraportti*. TEM raportteja 1/2014. [online] [saatavilla

20.11.2014]

<URL:[https://www.tem.fi/ajankohtaista/julkaisut/tem\\_raportteja/selvitys\\_tilaajavastuulla\\_in\\_uudistamiseksi\\_tehtyjen\\_ehdotusten\\_vaikutuksista\\_-\\_loppuraportti.102073.xhtml](https://www.tem.fi/ajankohtaista/julkaisut/tem_raportteja/selvitys_tilaajavastuulla_in_uudistamiseksi_tehtyjen_ehdotusten_vaikutuksista_-_loppuraportti.102073.xhtml)>

Työelämä- ja tasa-arvovaliokunnan mietintö 10/2006 vp. *Hallituksen esitys laiksi tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä.*

Työsuojeluhallinto (2009). *Valvontalaki – Toimivallan käyttö* [online] [saatavilla 11.11.2014] <URL:<http://www.tyosuojelu.fi/fi/toimivalta>>

Työsuojeluhallinto (2013). *Poliisi harmaan talouden ehkäisijänä.* [online] [saatavilla 24.11.2014]

<URL:[http://www.tyosuojelu.fi/upload/Poliisi\\_harmaan\\_talouden\\_ehkaisijana\\_28102013.pdf](http://www.tyosuojelu.fi/upload/Poliisi_harmaan_talouden_ehkaisijana_28102013.pdf)>

Työsuojeluhallinto (2014). *Tilaajan selvitysvelvollisuus.* [online] [saatavilla 6.11.2014] <URL: <http://www.tyosuojelu.fi/fi/selvitysvelvollisuus/1441>>

Työsuojeluhallinto (2015). *Harmaan talouden torjunta rakennustyömailla: poliisi ja työsuojelutarkastajat tehostavat työntekijäluetteloiden valvontaa.* Tiedote 12.3.2015. [online] [saatavilla 26.4.2015]

<URL:[http://www.tyosuojelu.fi/fi/ajankohtaista\\_etela/5960](http://www.tyosuojelu.fi/fi/ajankohtaista_etela/5960)>

Valtioneuvoston kanslia (2006). *Paremmän sääntelyn toimintaohjelma: Osa 1.* Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 8/2006. [online] [saatavilla 8.11.2014] <URL:<http://vnk.fi/julkaisukansio/2006/j08-paremmän-saantelyn-toimintaohjelma-osa-1/pdf/fi.pdf>>

Valtioneuvoston kanslia (2013). *Hallituksen vuosikertomus: Osa 4/4: Toimenpiteet eduskunnan lausumien ja kannanottojen johdosta.* Hallituksen julkaisusarja 4/2013. [online] [saatavilla 28.3.2015]

<URL:[http://vnk.fi/documents/10616/1093242/H0413\\_HVK\\_osa4\\_fi\\_net.pdf/2650ea30-1fb2-4ea9-b234-10b6d8f517f3?version=1.0](http://vnk.fi/documents/10616/1093242/H0413_HVK_osa4_fi_net.pdf/2650ea30-1fb2-4ea9-b234-10b6d8f517f3?version=1.0)>

Valtioneuvoston periaatepäätös (2012). *Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012-2015.* Annettu 19.1.2012.



Valtionalouden tarkastusvirasto (2004). *Viranomaistoiminta harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa*. Tarkastuskertomus 76/2004. [online] [saatavilla 17.2.2015] <URL: <https://www.vtv.fi/files/251/NettiPDFvtv76-2004.pdf>>

Valtiovarainministeriö (1999). *Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1/99. [online] [saatavilla 30.9.2014] <URL:[https://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/075\\_verotus/7971\\_fi.pdf](https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/7971_fi.pdf)>

Valtiovarainministeriö (2012). *Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012-2015*. [online] [saatavilla 10.10.2014] <URL:[https://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/20120119Tehost/VN\\_peripaeaeetepaeatoesehdotus\\_22.12.2011\\_2.pdf](https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20120119Tehost/VN_peripaeaeetepaeatoesehdotus_22.12.2011_2.pdf)>

Valtiovarainministeriö (2014). *Kansallisen tulorekisterin perustamishanke on käynnistynyt*. Tiedote 5.12.2014. [online] [saatavilla 11.5.2015] <URL: [http://vm.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/kansallisen-tulorekisterin-perustamishanke-on-kaynnistynyt?\\_101\\_INSTANCE\\_chtsflfeCEcQ\\_redirect=%2Fhaku%2F-%2Fq%2FKansallisen%2520tulorekisterin%2520perustamishanke%2520on%2520k%25C3%25A4ynnistynyt](http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/kansallisen-tulorekisterin-perustamishanke-on-kaynnistynyt?_101_INSTANCE_chtsflfeCEcQ_redirect=%2Fhaku%2F-%2Fq%2FKansallisen%2520tulorekisterin%2520perustamishanke%2520on%2520k%25C3%25A4ynnistynyt)>

VaVM 8/2011 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi*. Valtiovarainvaliokunnan mietintö. [online] [saatavilla 29.10.2014] <URL:[http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm\\_8\\_2011\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_8_2011_p.shtml)>

Verohallinto (2011). *Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus*. Verohallinnon tiedote. [online] [saatavilla 12.3.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Avoin\\_yhtio\\_ja\\_kommandiittiyhtio/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelvollisuus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Avoin_yhtio_ja_kommandiittiyhtio/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus)>

Verohallinto (2012a). *Veronumero-ohje rakennusalan työntekijöille ja työnantajille*. Verohallinnon ohje 30.3.2012. [online] [saatavilla 4.11.2014] <URL:[http://tax.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Ennakkoperinta/Veronumero\\_\\_ohje\\_rakennusalan\\_tyontekijo%2820240%29](http://tax.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Ennakkoperinta/Veronumero__ohje_rakennusalan_tyontekijo%2820240%29)>

Verohallinto (2012b). *Todistusten tarkistaminen*. Viranomaisten ohje 9.10.2012. [online] [saatavilla 7.11.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Todistusten\\_tarkistaminen%2816494%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Todistusten_tarkistaminen%2816494%29)>

Verohallinto (2012c). *Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus*. [online] [saatavilla 10.10.2014] <[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Liikkeen\\_ja\\_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelv%2820031%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv%2820031%29)>

Verohallinto (2013a). *Kaikilla rakennustyömailla työskentelevillä on oltava veronumerorekisteriin merkitty veronumero 1.3.2013 alkaen*. Verohallinnon tiedote 26.2.2013. [online] [saatavilla 20.10.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Kaikilla\\_rakennustyomailla\\_tyoskentelevi%2826418%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Kaikilla_rakennustyomailla_tyoskentelevi%2826418%29)>

Verohallinto (2013b). *Harmaan talouden torjunta etenee rakennusosalalla*. Verohallinnon tiedote 29.4.2013. [online] [saatavilla 30.1.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Tiedotteet/Harmaan\\_talouden\\_torjunta\\_etenee\\_rakennu%2827088%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Harmaan_talouden_torjunta_etenee_rakennu%2827088%29)>

Verohallinto (2013c). *Veronumerokäytäntö ei ole vielä saavuttanut kaikkia ulkomaalaisia Olkiluoto 3:n ydinvoimalatyömaalla*. Lehdistötiedote 7.3.2013. [online] [saatavilla 30.1.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Veronumerokaytanto\\_ei\\_ole\\_vie\\_la\\_saavutta%2826542%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Veronumerokaytanto_ei_ole_vie_la_saavutta%2826542%29)>

Verohallinto (2013d). *Arvonlisäverotus*. [online] [saatavilla 20.3.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio\\_ja\\_osuuskunta/Arvonlisaverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus)>

Verohallinto (2014a). *Rakennusalan urakka- ja kulkulupatietojen ilmoittaja: rakennusalan ilmoitusmenettely muuttuu lakisääteiseksi*. Tiedote 6.2.2014. [online] [saatavilla 27.11.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Rakennusalan\\_urakka\\_ja\\_kulkulupatietojen%2831663%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Rakennusalan_urakka_ja_kulkulupatietojen%2831663%29)>

Verohallinto (2014b). *Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus*. Viranomaisten ohje 4.4.2014. [online] [saatavilla 13.11.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Kansainvaliset\\_tilanteet/Ulkomaiset\\_vuokratyontekijat\\_ja\\_Suomen\\_v%2812110%29%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Ulkomaiset_vuokratyontekijat_ja_Suomen_v%2812110%29%29)>

Verohallinto (2014c). *Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus*. Verohallinnon vero-ohje 30.4.2014. [online] [saatavilla 19.1.2015] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Henkiloasiakkaan\\_tuloverotus/Verovelvollisuus/Yleinen\\_ja\\_rajoitettu\\_verovelvollisuus%2825545%29%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verovelvollisuus/Yleinen_ja_rajoitettu_verovelvollisuus%2825545%29%29)>

Verohallinto (2014d). *Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus*. Verohallinnon tiedote 22.5.2014. [online] [saatavilla 18.2.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Verohallinnon\\_ohjeet/Rakentamiseen\\_liittyva\\_tiedonantovelvoll%2832723%29%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Rakentamiseen_liittyva_tiedonantovelvoll%2832723%29%29)>

Verohallinto (2014e). *Rakentamisen uudet velvoitteet*. Verohallinnon ohje 26.5.2014. [online] [saatavilla 18.2.2015] <URL:[http://www.vero.fi/download/Raksi\\_asiakastilaisuuksien\\_esitysmateriaali/%7B217CAABA-3E1E-423D-9250-2BC7438C8B72%7D/9591%29](http://www.vero.fi/download/Raksi_asiakastilaisuuksien_esitysmateriaali/%7B217CAABA-3E1E-423D-9250-2BC7438C8B72%7D/9591%29)>

Verohallinto (2014f). *Verohallinnon päätös rakentamiseen liittyvästä tiedonantovelvollisuudesta*. Verohallinnon tiedote 14.2.2014. [online] [saatavilla 19.2.2014] <URL:[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Verohallinnon\\_paatokset/Verohallinnon\\_paatosisrakentamiseen\\_liitt%2831773%29%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_paatokset/Verohallinnon_paatosisrakentamiseen_liitt%2831773%29%29)>

Veronmaksajain keskusliitto ry (2015). *Arvonlisävero*. [online] [saatavilla 20.3.2015] <URL: <http://www.veronmaksajat.fi/luvut/tilastot/kulutusverot/arvonlisavero/>>

Wennberg, Mikko; Olli Oosi & Nita Korhonen (2015). *Selvitys rakennusalan toimilupa-järjestelmästä*. Ympäristöministeriön raportteja 2/2015. [online] [saatavilla 4.5.2015] <URL:<https://helda.helsinki.fi/handle/10138/153475>>

Wikström, Kauko (2008). *Yleiset opit verotuksessa*. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja. A:37. 4. painos. Turku: Turun yliopisto.

Yle (2013). *Suomessa kaksi kertaa luultua enemmän ulkomaalaisia rakennusmiehiä*.  
Uutinen 19.8.2013. [online] [saatavilla: 15.11.2014]  
<URL:[http://yle.fi/uutiset/suomessa\\_kaksi\\_kertaa\\_luultua\\_enemman\\_ulkomaalaisia\\_rakennusmiehia/6780866](http://yle.fi/uutiset/suomessa_kaksi_kertaa_luultua_enemman_ulkomaalaisia_rakennusmiehia/6780866)>

Äärilä, Leena & Ritva Nyrhinen (2013). *Arvonlisäverotus käytännössä*. 9. pianos. Sanoma Pro Oy.